

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 91/2024-T

Tema: IVA; Sujeitos passivos mistos – Regularização - Caducidade

SUMÁRIO:

- I. Impõe-se, nos termos do artigo 23º do CIVA, o ajustamento do IVA inicialmente deduzido na íntegra sobre despesas relativas a bens que vieram a ser afetos a atividade cujas operações ativas indistintamente conferiam e não conferiam direito à dedução, ajustamento esse que deve ter lugar no período em que se verifica o início do exercício de tais operações.**
- II. O termo inicial do prazo de caducidade para o efeito da notificação da liquidação IVA, nos termos do n.º 4 do artigo 45º da LGT, deverá reportar-se ao primeiro dia do ano civil seguinte ao da data da ocorrência da exigibilidade do imposto, a qual se verifica no período em que se tornou devido o ajustamento a que se reporta o ponto anterior.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro singular, Luís Ricardo Farinha Sequeira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante apenas ‘CAAD’) para constituir o presente Tribunal Arbitral (TA) singular, no âmbito do qual se decide o seguinte

DECISÃO ARBITRAL

Onde é:

Requerente: A... LDA (doravante “Requerente”)

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante “AT” e/ou “Requerida”)

1. Relatório

A..., com o NIPC ... e com sede ..., ... em Portimão, doravante designado por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição e de pronúncia por tribunal arbitral (PPA) relativamente à liquidação adicional de IVA do período:

- 2019 09T, n.º 2023 ..., no valor de 40.082,77;

Em síntese, no PPA (cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido) a Requerente fundamenta a ilegalidade do supra identificado ato tributário, enquanto objeto imediato destes autos, assente no seguinte:

- a) Violação dos fins e extensão do procedimento inspetivo; por via da inspeção se centrar apenas na verificação dos períodos de 2019/09T e 2019/12T, pelo que não é legítima a correção efetuada aos períodos de 2016 a 2019/03T.
- b) Violação de um anterior ato constitutivo de direitos que, pelo decurso do tempo decurso do tempo se consolidou na ordem jurídica, formando assim caso decidido.
- c) Da caducidade do direito à liquidação nos termos do artigo 45º da LGT, dado que a liquidação se reporta a operações referentes a períodos muito para lá do respetivo prazo geral, e que não influenciaram o crédito cujo reembolso constituía o objeto e objetivo do procedimento
- d) Violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento inspetivo externo; uma vez que o IVA anteriormente deduzido nas DP de 2016 a 2019/03T já tinha sido objeto efetivo da análise, controlo e fiscalização anterior dos SIT, e não foram alegados factos novos em decisão fundamentada.

e) Violação de lei, porque os ativos sobre os quais o IVA incorrido foi deduzido terem um nexo direto e imediato com a atividade hoteleira da impugnante;

f) Violação da al. c) do n.º 3 do art.º 24.º do CIVA, na medida em que não foi observado o versado dispositivo (no que se refere à alíquota) no âmbito do apuramento da regularização a favor do Estado.

g) Violação do direito de audição prévia, uma vez que a AT alterou a qualificação fáctica e jurídica constante do RIT face à que constava do projeto, sem conferir, na sequência de tal alteração, direito de audição prévia à Requerente;

De outra banda, respondeu a Requerida (cuja Resposta se dá igualmente aqui por reproduzida), pugnando pela improcedência dos pedidos formulados, invocando, sumariamente, o seguinte:

** o procedimento inspetivo efetuado ao abrigo da Ordem de serviço interna OI2023..., incidiu sobre os períodos de 2019/09T e 2019/12T e não sobre os períodos anteriores, não tendo sido colocado em causa o imposto anteriormente deduzido em períodos anteriores quanto a ativos fixos tangíveis, pelo que não se procederam a correções ao IVA deduzido nos períodos de 2016 a 2019/03T.*

** Não foram efetuadas quaisquer correções ao IVA dos períodos de 2016 a 2019/03T, tendo-se procedido, à regularização do IVA deduzido, referente à utilização da percentagem de dedução a aplicar de 91,01% nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, regularização essa efetuada nos períodos 201909T e 201912T- data da abertura do hotel.*

** O prazo de caducidade do direito à liquidação de IVA, por motivo de regularização das deduções relativas aos bens do ativo imobilizado, tem início no momento da verificação desse facto, pelo que inexistem correções que tenham incidido nos períodos de 2016 a 2019/03T.*

** Nos termos do artigo 23.º do CIVA, deve ser regularizado o imposto antes deduzido em excesso, tendo em conta a percentagem de dedução que se apurou e fixou, no período em que ocorre o início da utilização do imóvel. Nos vinte anos seguintes ao início da utilização do*

imóvel, tal como prevê o artigo 24.º do CIVA, se em qualquer um desses anos, se verificar uma percentagem do direito à dedução superior à apurada nos termos do artigo 23.º do CIVA, ou seja, àquela que os SIT apuraram para o período 2019/09T, a Requerente regulariza a seu favor o imposto que corresponde a tal diferença. Se, pelo contrário, se vier a apurar, em algum daqueles anos, uma percentagem de dedução de imposto inferior àquela que se fixou nos termos do artigo 23.º do CIVA aquando do início da utilização do imóvel, regularizará a Requerente a favor do Estado, o imposto que resulte dessa diferença. Razão pela qual, também não assiste razão à Requerente, no pedido subsidiário que formula, pois os vinte avos a que se refere, aplicar-se-ão em cada um dos vinte anos posteriores ao início da utilização e, pela diferença que ocorra entre a percentagem de direito à dedução apurada no período de imposto em questão e, aquele que se vier a apurar em cada um desses anos, sendo então nesses períodos, regularizado em um vinte avos, a favor do qual resulte a diferença.

** O facto de se ter remetido, na fundamentação das correções do Relatório Final, para o artigo 24.º do CIVA não veio alterar a fundamentação da correção já proposta no Projeto de Relatório, nem o valor da correção proposta, que se mantiveram inalteradas. Houve apenas um reforço da fundamentação inicialmente apresentada, na sequência da análise da exposição apresentada pelo sujeito passivo em sede de direito de audição, carecendo de fundamento a violação do princípio do direito de audição prévia.*

Concluindo dever ser totalmente improcedente o PPA deduzido.

O árbitro único foi designado em 12.03.2024.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 02.04.2024.

O processo administrativo instrutor veio a ser junto a estes autos em 02.05.2024.

Data em que igualmente a Requerida veio a apresentar a sua Resposta, nos termos do artigo 17º do RJAT.

Em 24.05.2024 foi proferido despacho no sentido de a Requerente indicar a matéria de facto a que pretendia inquirir as testemunhas tempestivamente arroladas.

Em 14.06.2024, veio a Requerente a prescindir da inquirição das mesmas, com fundamento na ausência de desacordo entre as partes quanto à matéria de facto decorrente dos documentos por esta apresentados.

Em face de a Requerente ter prescindido da produção da prova testemunhal e da inexistência de exceções, foi, através de despacho prolatado em 07.08.2024, dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, convidadas as partes para alegarem simultaneamente e por escrito, em 10 dias e bem assim para a Requerente proceder ao pagamento da taxa arbitral devida, mais se consignando que o prazo para a prolação decisória deveria ocorrer até 02.10.2024.

Em 12.09.2024, veio a Requerente a juntar comprovativo do pagamento da taxa devida e bem assim a apresentar alegações escritas, através das quais e no essencial, veio a reiterar a fundamentação e sentido já anteriormente expresso através do PPA.

Por despacho de 30.09.2024, veio este tribunal arbitral a solicitar à Requerida a informação e documentação de tal processado constante, tendo, por essa via, sido prorrogada nos termos do n.º 2 do artigo 21º do RJAT a data para a prolação da decisão arbitral.

Em 16.10.2024 veio a Requerida, na sequência de tal solicitação, a remeter informação e documentação tida por pertinente para o efeito, não tendo a Requerente, após notificada, exercido o contraditório.

Em 02.12.2024 foi proferido despacho arbitral, através do qual se prorrogou, os termos do n.º 2 do artigo 21º do RJAT, o prazo para prolação de decisão.

Por despacho de 30.12.2024 deixou-se consignado que a prolação deveria ter lugar até 20.01.2025, o que não tendo ocorrido, levou a designação de nova data expectável para a

prolação, desta feita, até 31.01.2025, em conformidade com o teor do despacho proferido em 27.01.2025.

2. Saneamento

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março), tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado tempestivamente. O processo não enferma de nulidades.

Não tendo sido erigidas exceções, nada obsta a que se conheça do mérito do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

3. Matéria de facto

3. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida, o posicionamento das partes face à factualidade trazida a estes autos, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial, com o CAE principal 55111 – Hotéis com restaurante - e com os CAE's secundários 86906 – Outras Actividades de Saúde Humana, N.E. - e 41200 – Construção de edifícios (residenciais e não residenciais) – sociedade esta que tem por objeto a “Construção, exploração e gestão de unidades hoteleiras e similares de hotelaria, bem como de animação turística e incentivos. Prestação de serviços na área da hotelaria adaptada e integrada com serviços de saúde, reabilitação e beleza. Prestação de serviços de catering”.
2. A Requerente iniciou a sua atividade em 13.03.2006, tendo declarado enquanto atividade principal o CAE 55111 - Hotéis com restaurante – e como atividade secundária o CAE 85145 – Outras atividades de saúde humana, N.E..

3. A Requerente iniciou no ano de 2013 a construção de um imóvel, para instalação de uma unidade hoteleira denominada “B...”, tendo apenas começado a praticar operações ativas a partir do terceiro trimestre de 2019, período em que unidade hoteleira entrou em funcionamento.
4. A unidade hoteleira instalada no imóvel a que se refere o ponto antecedente, entrou em funcionamento durante o 3º trimestre do ano de 2019, assim se mantendo até à data da ação inspetiva subjacente ao ato tributário objeto destes autos, prestando serviços de hotelaria e restauração e bem assim aí se prestando serviços médicos, de enfermagem e de terapias não convencionais (artigo 8º-Ada Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto).
5. A Requerente foi objeto de ação inspetiva de âmbito parcial – IVA- a qual teve lugar assente na Ordem de Serviço (OI) OI2023... – referente aos 3º e 4º trimestres do ano de 2019 - tendo tido o seu início no decurso do ano de 2023.
6. A ação de inspeção teve a sua origem no pedido de reembolso de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), no montante de € 535.000,00, solicitado através da declaração periódica (DP) submetida para o período 2022/10.
7. Foi no decurso de tal procedimento inspetivo identificado em 5., notificada a Requerente para

- Identificar que tipo serviços prestados e/ou produtos que foram faturados, nos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, pelo A... SA com taxa de IVA Isento, conforme lista que se anexou na notificação;

- Nos termos do artigo 23º do Código do imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), apresentar um critério objetivo que permita determinar o grau de utilização dos bens e serviços em operações sujeitas a imposto e em operações não sujeitas;

Cfr. Informação no processo ...2023..., de 2702.2023, constante do PA.

8. Em resposta, veio a Requerente a informar, que “...no que respeita à questão no âmbito do artigo 23º do CIVA métodos de dedução relativa a bens de utilização mista, a sociedade Hotel A... SA efetua a dedução segundo a afetação real de todos os bens e serviços utilizados. Relativamente à aquisição de bens e serviços de características comuns a toda a atividade desenvolvida pela sociedade Hotel A... Sa, apresentamos um

7.

critério objetivo para a determinação do grau de utilização dos bens serviços em operações sujeitas a imposto e em operações não sujeitas, com base na área das infraestruturas dedicadas à prática clínica, do qual resulta um coeficiente de 8,99%, conforme a demonstração dos cálculos, em resumo:

Área útil do edifício: 4951,25 m²

Área útil da clínica: 445,05 m²

Coeficiente área clínica: 8,99%

9. O procedimento inspetivo teve diligências externas como decorre do teor de fls. 105 do Relatório: “Atualmente o hotel está em pleno funcionamento, confirmado por visita ao local no decurso do procedimento inspetivo.”
10. No decurso da ação inspetiva que está na base da liquidação em apreciação, veio a AT a detetar situações que considerou suscetíveis de análise relativamente a períodos anteriores ao 3º trimestre de 2019, razão pela qual, foram emitidos em 30.03.2023 despachos para os anos 2010, 2011, 2012 e 2013 (DI2023...), para os anos de 2014, 2015, 2016 e 2017 (DI 2023...) e para o ano de 2018 e 1º e 2º trimestre de 2019 (DI2023...), os quais tinham por objetivo a “Consulta recolha e cruzamento de elementos”, conforme se colhe dos despachos constantes do PA instrutor.
11. No âmbito do Projeto de Relatório de que a Requerente foi notificada, sustentou a AT o seguinte posicionamento:

IV. Descrição da análise efetuada

O procedimento inspetivo credenciado pela Ordem de Serviço Interna n.º OI2023 teve a sua origem no

pedido de reembolso de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) solicitado pelo sujeito passivo, "HOTEL A... SA", NIPC , no montante de € 535.000,00 de um crédito acumulado no montante de €535.039,00, através da declaração periódica (DP) submetida para outubro de 2022 (2022/10).

Para análise do pedido de reembolso de IVA, no âmbito do Despacho externo n.º DI2023(), emitido pela Direção de Finanças de Faro, com extensão aos períodos compreendidos entre o 3º trimestre do ano de 2019 e setembro de 2022, e Ordem de serviço externa OI2023(), com extensão ao período de 2022/10, foi iniciado o procedimento externo no dia 3 de fevereiro de 2023, depois de o sujeito passivo ser previamente notificado, via CTT, do procedimento inspetivo. O despacho e a Ordem de Serviço foram assinados pelo administrador da sociedade, C... naquela data.

No decurso da preparação do procedimento inspetivo foi efetuada a recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo, por consulta ao sistema informático da AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo-se constatado que este, dando cumprimento ao estabelecido no artigo 120º e 121º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), submeteu, para o ano/exercício de 2019, a declaração de rendimentos mod.22 de IRC e a declaração anual de informação contabilística, cujos valores declarados e respetivas demonstrações de resultados por funções se encontram resumidos abaixo:

Quadro 1

<i>Demonstração de Resultados</i>	2019
Vendas e Serviços Prestados	342.642,29
Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias consumidas	44.923,24
Fornecimentos e Serviços Externos	472.372,29
Gastos com o Pessoal	231.253,02
Outros Rendimentos e Ganhos	950,00
Outros Gastos e Perdas	42.206,59
Gastos/Reversões de depreciação e de amortização	289.049,02
Juros e Gastos Similares Suportados	51.629,83
Resultado Líquido do período	-622.375,73
Prejuízo para efeitos fiscais	787.750,19

No sentido de verificar a origem e a legitimidade do crédito de IVA, procedemos à recolha e análise dos elementos relativos às operações ativas e passivas, necessários para a análise do reembolso de IVA, efetuando o cruzamento entre os valores constantes dos extratos contabilísticos, as declarações periódicas de IVA e os respetivos documentos de suporte, recorrendo ainda aos dados constantes do sistema informático da AT.

No decurso do procedimento inspetivo identificámos situações suscetíveis de análise em períodos anteriores ao 3º trimestre de 2019, tendo sido emitido, em 30/03/2023, despachos externos para os anos 2010, 2011, 2012 e 2013 (DI2023), para os anos de 2014, 2015, 2016 e 2017 (DI 2023) e para o ano de 2018 e 1º e 2º trimestre de 2019 (DI2023). O procedimento inspetivo ao abrigo dos referidos despachos iniciou-se no dia

31 de março de 2023 mediante assinatura dos mesmos pelo contabilista certificado.

A análise efetuada no que se refere ao IVA deduzido incidiu essencialmente sobre a verificação da admissibilidade das deduções efetuadas, face à atividade exercida e ao normativo legal, verificando-se o cumprimento da alínea a) do n.º 2 do art.º 19.º e dos requisitos dos artigos 36.º e 40.º.

Pela análise efetuada aos elementos disponíveis apurou-se que relativamente à aquisição de bens e serviços, e efetuado uma amostragem aos fornecedores, verificou-se que o IVA deduzido, conforme consta no campo 20 das Declarações Periódicas (DP's) de 2019/09T e 2019/12T, é maioritariamente referente à aquisição de serviços de construção civil, referente à fase de acabamento da construção do hotel e jardins, equipamento e decoração. Relativamente às deduções nos campos 21, 22 e 23 das DP's (só a partir do 2º semestre) é essencialmente referente a compras de bens para os restaurantes do hotel. No campo 24 das DP's estão declaradas as deduções dos fornecimentos de serviços necessários para o funcionamento do hotel, nomeadamente serviços de segurança, manutenção, higiene e limpeza, jardins, publicidades e serviços especializados de informática, gestão, fornecimento de energia e água, serviços de engenharia entre outros.

As deduções no campo 20 em períodos anteriores, nomeadamente no ano de 2016, são referentes aos projetos de construção e pareceres de engenharia e outros serviços associados, e em 2017, 2018 e 1º semestre de 2019 são referentes pareceres de engenharia, arquitetura e outros serviços associados e aos serviços de empreitada de construção do hotel, bem como dos jardins e arruamentos.

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. Enquadramento do sujeito passivo em sede de IVA

Pela análise efetuada aos elementos da contabilidade, nomeadamente ao SAFT da faturação, constatou-se que o sujeito passivo, quando inaugurou o hotel, no segundo semestre de 2019, começou a prestar serviços de alojamento e restauração e serviços estéticos e bem estar, atividades sujeitas a IVA e não isentas, conferindo o direito à dedução, conforme previsto no artigo 20º do CIVA, e prestando ainda serviços médicos, serviços de enfermagem e serviços de aplicação de terapêuticas não convencionais (conforme previsto no artigo 8º-A da Lei nº 45/2003, de 22 de agosto, aditado pela Lei nº1/2017 de 16 de janeiro), atividades estas abrangidas pela isenção da alínea 1) do artigo 9º do CIVA.

Resulta daqui que o sujeito passivo assim que inicia a atividade hoteleira, na medida em que exerce atividades com regimes distintos de sujeição a imposto, com repercussões ao nível do direito à dedução de imposto, assume a natureza de sujeito passivo misto, situação que não se verificava em data anterior à inauguração do hotel.

V.2. Direito à Dedução – Sujeitos Passivos Mistos

Encontrando-se os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto previsto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, encontra-se consagradas no artigo 21.º do mesmo diploma as exclusões do direito à dedução, daí decorre que para ser dedutível o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços estas devem ter uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito.

Assim, confere direito à dedução integral o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que, integrando o conceito de atividade económica para efeitos do imposto, sejam tributadas, isentas com direito a dedução ou, ainda, não tributadas que conferem esse direito, nos termos da alínea b), II, do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.

Caso o imposto seja suportado na aquisição de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto, mas sem direito a dedução ou a operações que em sede de IVA estão isentas de imposto ao abrigo do artigo 9º do CIVA, não é, naturalmente, admissível o exercício do direito à dedução.

Sendo o "HOTEL A... SA" um sujeito passivo misto, desde logo surgem restrições na determinação do imposto dedutível relativo aos bens e/ou serviços de utilização mista, ficando sujeito à disciplina imposta pelo artigo 23.º do Código do IVA, o qual define os métodos de dedução relativa a bens de utilização mista.

O artigo 23.º do Código do IVA define, nos seus n.ºs 1 e 2, a forma de determinação de dedução do imposto suportado, como se transcreve:

"1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:

a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução.

2 - Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor

condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.”

Por sua vez, a aplicação do artigo 23.º foi objeto de esclarecimento por parte da AT através do ofício circulado n.º 30103 de 2008/04/23, da Área de Gestão Tributária – IVA, o qual vem, entre outras, apresentar as seguintes clarificações:

- Sobre os métodos de dedução no capítulo IV - *Métodos de determinação da dedução relativamente a bens ou serviços de utilização mista*:

1. Segundo o previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, sempre que esteja em causa a determinação do IVA dedutível respeitante a bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, é **obrigatório** o recurso à afetação real dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas e nas restantes operações, conforme se prevê no n.º 2 do mesmo artigo;

2. Tratando-se de bens ou serviços afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução, a alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo 23.º do CIVA, estabelece que o imposto dedutível seja determinado mediante a utilização de uma percentagem, apurada nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, sem prejuízo de o sujeito passivo poder optar pela afetação real, nos termos do n.º 2;

Conforme decorre da lei e dos esclarecimentos veiculados pela AT, é obrigatório o uso do método da afetação real quando os bens ou serviços se destinam, mesmo que parcialmente, a operações fora do campo de incidência, ficando claro que os bens e serviços utilizados exclusivamente em operações não resultantes de atividades económicas previstas na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º do código do IVA ficam afastados dos demais e o imposto neles contido não é dedutível.

Uma vez que nos registos contabilísticos foram identificados gastos em bens e serviços comuns às duas atividades, que são, ou serão, usados tanto em operações que conferem direito à dedução como em operações que não conferem esse direito, então esse imposto suportado tem de ser objeto de *repartição*.

No decurso do procedimento inspetivo foi o sujeito passivo notificado, nos termos do artigo 23º do Código do imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), para apresentar um critério objetivo que permita determinar o grau de utilização dos bens e serviços em operações sujeitas a imposto e em operações não sujeitas. Em resposta à notificação veio o sujeito passivo esclarecer que *“(…) no que respeita à questão no âmbito do artigo 23º do CIVA métodos de dedução relativa a bens de utilização mista, a sociedade Hotel A SA efetua a dedução segundo a afetação real de todos os bens e serviços utilizados.*

Relativamente à aquisição de bens e serviços de características comuns a toda a atividade desenvolvida pela sociedade Hotel A Sa, apresentamos um critério objetivo para a determinação do grau de utilização dos bens

e serviços em operações sujeitas a imposto e em operações não sujeitas, com base na área das infraestruturas dedicadas à prática clínica, do qual resulta um coeficiente de 8,99%, conforme a demonstração dos cálculos, em resumo:

Área útil do edifício: 4951,25 m2

Área útil da clínica: 445,05 m2

Coefficiente área clínica: 8,99%

…”

Assim, tendo sido identificado, pelo sujeito passivo, o referido método de dedução, o IVA suportado na aquisição de bens e/ou serviços adquiridos para a realização em comum das atividades isentas e tributadas, deve ser deduzido segundo a afetação real, quando exequível, e, nos bens e serviços de utilização comum em que não seja possível a afetação real, segundo o critério determinada pelo sujeito passivo nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, sendo a percentagem a aplicar de 91,01% = (100%-8,99%).

12. Em face de tal posicionamento constante do Projeto de Relatório, veio a AT a considerar que se imporiam efetuar correções no valor de € 216.796,14, assim discriminadas:

a) Relativamente aos períodos de 201909T e 201912T:

V.2.2. Correções a efetuar a deduções efetuadas em 2019/09T e 2019/12T

Foi efetuada uma análise às aquisições de bens e serviços, nomeadamente imobilizado, energia, água, serviços de manutenção, engenharia, e os serviços de gestão fornecidos pela " ... LDA" e a taxa "fee" pago pela utilização da marca " ... ", verificando-se que a aquisição destes bens e serviços são utilizados para a realização em comum das duas atividades.

Nos quadros em anexo 2 e 3 são identificados os valores de IVA suportado nos bens e serviços adquiridos para a realização em comum das duas atividades, em que os dados foram retirados do SAF-T da contabilidade, sendo o IVA deduzido nos Fornecimentos de Bens e Serviços, os registados no Diário 41(anexo 2) e o IVA deduzido na aquisição de Ativos Fixos Tangíveis, os registados no Diário 49 (anexo 3) e o valor a corrigir por aquisição.

Face ao critério anteriormente apresentado propõe-se as seguintes correções de IVA, por trimestre, referente à utilização da percentagem a aplicar de 91,01%, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA:

Quadro 3

Campo da DP de IVA a Corrigir	Taxa de IVA	2019/09T	2019/12T	Total
Campo 20		€ 24 794,23	€ 5 425,59	€ 30 219,82
Campo 24	taxa reduzida		€ 0,03	€ 0,03
Campo 24	taxa normal	€ 2 165,97	€ 2 650,76	€ 4 816,73

b) e bem assim, quanto à dedução de imposto ocorrida em períodos anteriores:

V.2.1. Correção a deduções efetuadas em períodos anteriores

Foi efetuada uma análise às aquisições de Ativos Fixos Tangíveis (AFT), contabilizados nos anos de 2016, 2017, 2018 e 1º semestre de 2019, nomeadamente toda a construção do edifício e área circundante, como jardins, estacionamento e acessos privados, uma vez que os mesmos são utilizados para a realização em comum das duas atividades. O sujeito passivo só começou a efetuar operações ativas no 3º trimestre de 2019, aquando o início da atividade hoteleira, ou seja, aqueles AFT só entraram em funcionamento em 2019, mais concretamente no 3º trimestre de 2019.

Face ao exposto iremos proceder à devida correção do IVA deduzido anteriormente, referente à utilização da percentagem de dedução a aplicar de 91,01%, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA. A referida correção será efetuada no 3º trimestre de 2019.

Em anexo 1 são identificados os valores de IVA suportado na aquisição dos AFT. Os dados foram retirados do SAF-T da contabilidade dos anos de 2016, 2017, 2018 e 1º semestre de 2019, sendo identificado o valor a corrigir por aquisição. O quadro abaixo mostra o valor total a corrigir:

Quadro 2

Campo da DP de IVA a Corrigir	Correção a efetuar na DP 2019/09T	
Campo 20	€ 682,18	Referente a 2016
Campo 20	€ 14 284,08	Referente a 2017
Campo 20	€ 78 601,12	Referente a 2018
Campo 20	€ 88 192,18	Referente ao 1º semestre 2019
Total	€ 181 759,56	

13. A Requerente, em sede de direito de audição, veio a aceitar as correções projetadas relativamente aos períodos 1909T e 1912T – constantes da sobredita al. a), no valor de € 35.036,58, inconformando-se e pugnando pela ilegalidade das correções a que

13.

respeitam a al. b) supra, aqui se dando por integralmente reproduzido o teor de tal exercício do direito de audição.

14. Em sede de Relatório (RIT), veio a AT a manter o teor do projetado relatório (conforme ponto s 11. e12. dos Factos Provados) e procedendo à análise do aludido direito ao contraditório, nos seguintes termos:

X. Direito de Audição

O sujeito passivo foi notificado através da Via CTT, tendo a notificação sido enviada na data de 10 de junho de 2023, considerando-se a mesma efetuada no dia 15 de junho de 2023, para, no prazo de 15 (quinze) dias, e nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária e artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), exercer, querendo, o direito de audição sobre o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária.

O sujeito passivo, na pessoa do seu representante legal , NIF , através de email que deu entrada nesta Direção de Finanças de Faro no dia 2023/06/29 (**anexo 4**), veio solicitar o prazo adicional de 10 dias para o exercício do direito de audição da Ordem de Serviço OI2023 , atendendo à complexidade da matéria, em conformidade com o nº 6 do artigo 60º da LGT.

Em face da solicitação apresentada pelo administrador do sujeito passivo e verificando-se que efetivamente a matéria alvo de correções meramente aritméticas obrigam a uma complexa análise, derivado da atividade exercida pelo sujeito passivo, foi o prazo para o exercício do direito de audição alargado para 25 dias, conforme solicitado, terminando o prazo para o exercício do direito de audição no dia 10 de julho do ano de 2023. Em **anexo 5** junta-se cópia do ofício enviado ao sujeito passivo a informar da ampliação do prazo para o exercício do direito de audição.

Terminado o prazo concedido o sujeito passivo exerceu o direito de audição, conforme documentos recebidos nesta Direção de Finanças e que se junta ao presente relatório (**anexo 6**). No exercício do direito de audição o

sujeito passivo apresentou os seguintes argumentos, que transcrevemos parcialmente:

"(...) propõe-se V. Exa corrigir ao valor do reembolso solicitado na DP de 2022/10, objeto da presente ação de inspeção, €181.759,56 referentes a Iva deduzido nas DP de 2016 a 2019/03T. Sucede, porém, que a totalidade do IVA dedutível mencionado nos campos 20 das DP de 2016, 2017, 2018 e 03T e 06T de 2019 foi já objeto de uma anterior fiscalização, no âmbito da OI2019/ [redacted] (externa), cujas conclusões se acham expressas no relatório de inspeção tributária dessa Direção de Finanças (...)."

"Sucede, também, que a totalidade do IVA deduzido nas DP de 2016 a 2019/03T, que V. Exa se propõe agora corrigir, objetivamente não concorreu para o reembolso solicitado na DP de 2020/10, objeto da presente ação de inspeção."

"Isto é, todo o IVA deduzido até ao período 2019/06T, inclusive, não influenciou – nem era possível de influenciar, posto que foi recuperado – o crédito cujo reembolso foi solicitado na DP de 2022/10, e que aqui está em análise."

"O que se acaba de enunciar comporta, naturalmente, consequências jurídicas caso a proposta de correção em causa venha a manter-se - incontornáveis, aliás – nomeadamente as seguintes três potenciais ilegalidades por:

- a) Violação de um anterior ato constitutivo de direitos que, pelo decurso do tempo, se consolidou na ordem jurídica, formando, assim, caso decidido;
- b) Violação do prazo de caducidade do direito à liquidação; e
- c) Violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento inspetivo externo."

"No que respeita à consequência referida em a), basta dizer que o respeito pelo anterior ato que, em 2019, definiu a situação tributária da requerente no que ao seu direito à dedução exercido até ao período 2019/06T diz respeito, emitindo o consequente reembolso, constitui uma decorrência natural e necessária dos princípios da confiança e da boa-fé, que presidem ao exercício da atividade administrativa (artigo 266.º n.º 2 da Constituição da República)."

"Esse ato investiu a requerente numa posição de legítima confiança, segurança e certeza de que, uma vez dado como constituído o seu direito à dedução exercido até ao período 2019/06T, após fiscalização que conduziu ao respetivo reembolso integral, poderia confiar que tal situação jurídica estava definitiva e solidamente estabilizada."

"Entender que essa situação de convicta confiança legítima seria agora, volvidos cerca de quatro anos, passível de ser revertida, é francamente inaceitável e incompatível com a proteção e tutela da confiança dos contribuintes relativamente aos atos constitutivos de direitos da AT que se cristalizaram na ordem jurídica, por não terem sido objeto de atempada anulação administrativa."

"Não pode V. Exa. Invocar o disposto no n.º 3 do artigo 45º da LGT para corrigir o imposto referente a períodos que há muito ultrapassaram o prazo de caducidade."

"Quaisquer liquidações relativas àqueles anos nunca poderão assim proceder, uma vez que o direito à liquidação já caducou."

"O certo é que, na impressiva formulação da nossa jurisprudência arbitral, "a averiguação da legitimidade dos pedidos de reembolso de IVA não permite que a AT proceda a correções de faltas de liquidação de imposto ou de deduções indevidas referentes a períodos tributários que estiverem para lá do prazo geral de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 1 e 4, da LGT" — cfr. decisão de 21 de julho de 2022, processo n.º 40/2022-T (CAAD)."

Efetivamente, o n.º 4 do art.º 63.º da LGT determina que "... O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado..", tendo o sujeito passivo sido objeto de um procedimento externo de inspeção em sede de IVA, que abrangeu o período de 2019/06T, e que visou a análise ao reembolso de IVA requerido na declaração periódica de IVA submetida para esse período.

O presente procedimento inspetivo incidiu sobre os períodos de 2019/09T e 2019/12T, e no mesmo não foi colocado em causa o imposto anteriormente deduzido em períodos anteriores quanto a bens do Ativos Fixos Tangíveis (AFT), ou outros bens e serviços adquiridos, e que estiveram na origem do crédito de imposto que suscitou o reembolso requerido anteriormente, mais concretamente no período de 2019/06T, e já anteriormente analisado por estes Serviços. As circunstâncias que o sujeito passivo vem contestar estão associadas à falta de regularização quanto ao IVA deduzido na aquisição e construção dos AFT, de acordo com o previsto no artigo 24º do CIVA, e motivado por estes se encontrarem parcialmente afetos a uma atividade isenta de imposto, sem direito à dedução do imposto suportado para a sua prossecução.

Uma vez que só no 3º trimestre de 2019 é que se iniciou a atividade hoteleira, sendo nesse momento que o sujeito passivo passou a realizar operações isentas sem direito à dedução, mais concretamente atividades de serviços médicos, enfermagem e serviços de aplicações terapêuticas não convencionais, é nesse momento que se dá o facto gerador suscetível de proceder à regularização do imposto que onerou a respetiva construção, aquisição ou as outras despesas de investimento com eles relacionadas.

Assim, conforme prevê o artigo 45º da LGT nos seus nº 1 e nº4.

"1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

(...)

4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte

àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário. (Redação dada pela Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro)."

No caso em apreciação o prazo de caducidade do direito de o Estado liquidar IVA, por motivo de regularização das deduções relativas aos bens do ativo imobilizado do sujeito passivo, tem início no momento da verificação desse apontado facto de início do exercício da atividade de hotelaria e prática clínica, ou seja, no 3º trimestre de 2019.

O sujeito passivo acresce ainda o seguinte:

"Tal como atrás se esclareceu, em momento anterior aos atos de inspeção credenciados pelos despachos de 30.03.2023, melhor identificados no capítulo IV do projeto de relatório, já a requerente tinha sido sujeita a atos inspetivos externos que também incidiram sobre os mesmos períodos, credenciados pela ordem de serviço n.º OI 2019 "

"Ora, a possibilidade de reanalisar, aditar ou modificar procedimentos inspetivos externos concluídos é proibida pelo disposto nos artigos 63.º n.º 4, da LGT e 36.º, n.º 7, do RCPITA."

Para os anos de 2016, 2017, 2018 e 1º e 2º trimestre de 2019 foram emitidos despachos, para um procedimento que visava apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo, situação de exceção prevista no n.º 4 do artigo 63º da LGT.

Face ao exposto podemos concluir que os argumentos apresentados pelo sujeito passivo não vêm alterar as correções propostas, pelo que as conclusões do projeto de correções transitam para o presente relatório.

No mesmo documento, o sujeito passivo declarou que relativamente às correções a efetuar a deduções efetuadas em 2019/09T e 2019/12T no valor total de €35.036,58, aceita tais correções.

"a) Que a requerente beneficiará de dispensa de coima nos termos do artigo 29º do RGIT, conforme previsto, por maioria de razão, no n.º 2 do artigo 32º-A do mesmo diploma (...)".

Relativamente às coimas a aplicar, foi o assunto abordado na reunião de regularização que ocorreu no dia 24 de julho de 2023, tendo sido acrescentado no Documento de Regularização o seguinte: *"Conforme requerimento do Sujeito Passivo, foi solicitado a dispensa de coima, nos termos do artigo 29º do RGIT aplicável à Regularização Voluntária nos termos do artigo 32º-A do RGIT.*

A dispensa da coima do artigo 29º, n.º 2 do RGIT, deverá ser requerida nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, no prazo concedido para defesa no âmbito do processo de contraordenação, caso haja contraordenação, uma vez que poderá estar abrangido pelo n.º 1 do artigo 29º do RGIT, sendo essa verificação feita automaticamente."

15. Em face da aceitação pela Requerente, em sede de direito de audição, das correções projetadas identificadas no ponto V.2.2.– constantes da sobredita al. a) do ponto 12 dos Factos Provados - no valor de € 35.036,58, tendo apresentado as respetivas DP's de

substituição, assim regularizando tal projetada correção, tudo conforme Anexo 7 do Relatório - junto com o PA instrutor – nos termos assim expostos no RIT:

XI.1. Pedido de regularização tributária

Após notificação do projeto de conclusões do relatório, e dentro do prazo concedido, o sujeito passivo apresentou pedido de regularização parcial da sua situação tributária, conforme previsto no n.º 1 do artigo 58.º do RCPITA, solicitando o agendamento de reunião, na modalidade virtual, para o dia 24 de julho de 2023, na parte da tarde.

Nessa sequência, no dia 24 de julho de 2023, foi realizada a respetiva reunião de regularização, com o objetivo de definir os exatos termos das regularizações a concretizar, designadamente, a indicação das obrigações declarativas a cumprir pelo sujeito passivo. Assim, tendo por referência as correções apuradas no PRIT, foram fixados, os exatos termos em que a regularização se concretiza, conforme documento de regularização da situação tributária assinado digitalmente pelo sujeito passivo, na pessoa do mandatário, e que são:

- Entrega de declarações de IVA de substituição para os períodos de 2019/09T, 2019/12T, fazendo constar as correções parciais ao imposto descritas no presente relatório.

Tendo sido acrescentado o seguinte texto no documento de regularização:

“Conforme requerimento do Sujeito Passivo, foi solicitado a dispensa de coima, nos termos do artigo 29º do RGIT aplicável à Regularização Voluntária nos termos do artigo 32º- A do RGIT.

A dispensa da coima do artigo 29º, nº 2 do RGIT, deverá ser requerida nos termos do nº 4 do mesmo artigo, no prazo concedido para defesa no âmbito do processo de contraordenação, caso haja contraordenação, uma vez que poderá estar abrangido pelo nº 1 do artigo 29º do RGIT, sendo essa verificação feita automaticamente.”

O referido documento de regularização foi igualmente assinado digitalmente pelo Dirigente do Serviço, o qual aceitou a pretensão do sujeito passivo, após uma análise das correções evidenciadas no PRIT.

XI.2. Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo

Decorrente da reunião de regularização voluntária acima referida, foi disponibilizado ao mandatário da sociedade a declaração de regularização voluntária, a qual fica ainda anexa ao documento de regularização da situação

118



Serviços de Inspeção Tributária
Direção de Finanças de Faro

RELATÓRIO DE INSPEÇÃO

OI2023

tributária (**anexo 7**) contendo as correções propostas no Projeto de Relatório de Inspeção, tendo este aceite as mesmas no Portal das Finanças, conforme definido no n.º 4 do artigo 58.º A do RCPITA. Esta aceitação por parte do sujeito passivo ocorreu no dia 2023/08/02, tendo o mesmo aceite as correções propostas pela inspeção tributária, parcialmente.

As declarações periódicas de IVA referentes às correções voluntárias aceites pelo sujeito passivo encontram-se no sistema informático da AT com os números (2019/09T), (2019/12T).

16. A AT veio a apurar, conforme consta do RIT, correções ao Campo 20 do período de 2019/09T, conforme quadro 2 do versado RIT:

Campo da DP de IVA a Corrigir	Correção a efetuar na DP 2019/09T	
Campo 20	€ 682,18	Referente a 2016
Campo 20	€ 14 284,08	Referente a 2017
Campo 20	€ 78 601,12	Referente a 2018
Campo 20	€ 88 192,18	Referente ao 1º semestre 2019
Total	€ 181 759,56	

17. Por despacho de sancionamento pelo Direito de Finanças de Faro (págs. 98 do RIT; cfr. PA), foram a correções constantes do RIT sancionadas nos seguintes termos:

DESPACHO DIRETOR DE FINANÇAS
<p>Concordo. Proceda-se conforme vem proposto.</p> <p>O Diretor de Finanças Desp. N.º []/2014, de 2014/10/15 DR. 2ª série, n.º 217, de 2014/11/10</p>
PARECER CHEFE DE DIVISÃO
<p>Concordo. À consideração superior.</p>

18. A Requerente veio a ser notificada, em 27.09.2023 (cfr. Anexo 2 do Requerimento junto pela Requerida aos autos em 16.10.2024) da liquidação adicional de IVA 201909T, datada de 04.09.2023, com o n.º 2023..., no valor de € 40.082,77, tendo por prazo limite de pagamento o dia 24 de outubro de 2024 – cfr. Doc. 1 do PPA.

19. Inconformada, veio a Requerente a submeter, em 22.01.2024, PPA que deu origem aos presentes autos.

20. Anteriormente a esta ação inspetiva supra identificada em 5 (e bem assim aos despachos de recolha e consulta de elementos a que se reporta o ponto 10) dos “Factos Provados”, havia a Requerente sido objeto de procedimento inspetivo externo de âmbito parcial – IVA - período de 2019 06T, na sequência de pedido de reembolso de IVA, no montante de € 440.000,00, a qual teve lugar a coberto da OI2019..., tendo igualmente sido aberto

procedimento de comprovação, verificação e recolha de elementos relativamente aos períodos de 2013 a 2016 (DI2019...) e de 2017 a 2019 (DI2019...) – cfr. Doc. 4 do PPA.

21. No âmbito deste anterior procedimento inspetivo, foi efetuada análise ao pedido de reembolso, na qual se concluiu pela justificação do mesmo, assente no seguinte:

II.3.5. ANÁLISE DO REEMBOLSO

O pedido de reembolso solicitado pelo sujeito passivo (s.p.), no valor de € 440.000,00, reporta-se ao período 1906T, sendo que a formação do crédito de IVA ocorre desde o período 0606T.

O s.p. encontra-se inscrito na atividade principal de "hotéis com restaurante" - CAE 55111, bem como nas atividades secundárias de "outras atividades de saúde humana, n.e." – CAE 86906 e "construção de edifícios (residenciais e não residenciais)" – CAE 41200. Foi efetuada visita às instalações da sociedade, tendo-se verificado que trata-se do hotel de cinco estrelas designado "B...", localizado em

...

Durante o procedimento inspetivo, o s.p. facultou os documentos e demais elementos da contabilidade relativos aos períodos de 2013/03T a 2019/06T. A fim de aferir a legitimidade do presente reembolso de IVA, foram executados procedimentos de verificação da contabilidade, tendo sido analisados os registos contabilísticos relativos às deduções de IVA, bem como os documentos justificativos dos valores inscritos nas declarações periódicas de IVA (DP's) nos períodos 2013/03T a 2019/06T, assim como os valores transpostos para as DP's, dado que nos períodos em causa a empresa ainda não teve operações ativas.

Constatou-se que o crédito de imposto provém essencialmente do investimento em ativos fixos tangíveis, designadamente a construção do imóvel para instalação do denominado hotel "B... Hotel", incluindo a empreitada de execução do edifício, movimentação de terras, serviços de arquitetura, serviços de fiscalização da obra, entre outros, bem como aquisição de mobiliário, equipamento para o ginásio, equipamento para a cozinha, equipamento de ozonoterapia e todo o equipamento necessário para funcionamento do estabelecimento, conforme deduções efetuadas no campo 20 das DP's, nos anos de 2013, 2014, 2016, 2017, 2018 e 2019.

A análise aos documentos incidiu também sobre os documentos de gastos dos anos 2013 a 2019 por forma a verificar as deduções constantes no campo 24 das declarações periódicas que apresentavam valores significativos.

Verificou-se que a liquidação de imposto constante no campo 4 das DP's, nos anos de 2017 a 2019 respeita a aquisição serviços de construção civil em que foi aplicada a regra de inversão, nos termos da alínea j) do nº 1 do artigo 2º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), relacionada com a empreitada de construção do edifício.

Em face do exposto, a situação de reembolso encontra-se fundamentalmente justificada pelo que se propõe o deferimento total do presente reembolso no valor de € 440.000,00.

22. Em paralelo com o PIT que está na base da liquidação sindicada, foram abertos procedimentos inspetivos através das OI2023..., OI2023... e OI2023... – tendo estes tido por objetivo aferir da legitimidade do pedido de reembolso solicitado no valor de € 535.000,00, através da declaração periódica (DP) 2022/10, os quais se circunscreveram aos períodos de IVA dos anos de 2020, 2021 e 2022.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

3.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a mesma se considera provada ou não, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/131, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação

4. Matéria de direito:

4.1. Objeto e âmbito do presente processo

Atentas as questões formuladas no PPA pela Requerente, tendo por farol o disposto no 124.º do CPPT, no qual se definem as regras sobre a ordem de conhecimento de vícios em processo de impugnação judicial, as quais, consabidamente são subsidiariamente aplicáveis ao processo arbitral, atenta a al. c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Resulta assim que, estando colocada em crise a legalidade dos fins e extensão do procedimento inspetivo que está na base da liquidação objeto destes autos, impõe-se iniciar a apreciação deste assacado vício e em caso de não provimento, pela apreciação da caducidade do direito à liquidação e demais violações invocadas pela Requerente e já aqui supra sintetizadas, na ordem melhor exposta através das alíneas no segmento supra do relatório.

a) Da violação dos fins e extensão do Procedimento Inspetivo (OI2023...):

Entende a Requerente estar-se perante violação dos fins e extensão do procedimento inspetivo levado a efeito a coberto da OI2023..., por força de tal inspeção se dever cingir aos períodos de 2019/09T e 2019/12T, sendo certo que o controlo ao pedido de reembolso de IVA suscitado relativo ao período de 2022/10, ordenado pela OI2023... havia já apreciado os períodos de 2016 a 2019/03T, pelo que não é legítima a inspeção aos períodos de 2016 a 2019/03T, mostrando-se assim violado os n.º 1 e 2 do artigo 15º do RCPITA.

Vejamos então o enquadramento legal em que se circunscreve a primeira das questões suscitadas pela Requerente nestes autos, deixando-se transcritos os preceitos legais relevantes para a análise em apreço.

Artigo 12.º

Fins do procedimento

1 - O procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins, em:

- a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;*
- b) Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.*

2 - Sempre que os fins de prevenção tributária ou a assistência no cumprimento das obrigações acessórias ou de pagamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários o justifiquem, deve ser assegurado o seu acompanhamento permanente de acordo com os critérios gerais definidos pela inspeção tributária.

3 - O disposto nos números anteriores compreende, relativamente aos grandes contribuintes, a decisão antecipada, sobre a qualificação jurídico tributária de operações realizadas com contingência fiscal, decorrente de incerteza quanto ao seu enquadramento, para o cumprimento das obrigações declarativas e que respeitem a:

- a) Operações a que possa ser aplicável qualquer norma antiabuso;*
- b) Operações que envolvam entidades não residentes em território português;*
- c) Quaisquer outras operações em que, para a sua qualificação, se revele necessária a apreciação de matéria de facto.*

4 - A qualificação referida no número anterior depende de pedido efetuado com uma antecedência mínima de 90 dias relativamente ao termo do prazo para o cumprimento das obrigações declarativas.

Artigo 13.º

Lugar do procedimento de inspeção

Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

- a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;*
- b) Externo, quando os actos de inspeção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.*

Artigo 14.º

Âmbito e extensão

1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspeção pode ser:

- a) Geral ou polivalente, quando tiver por objecto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários;*
- b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum, ou alguns, tributos ou algum, ou alguns, deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.*

2 - Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação. .

3 - Quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.

Artigo 15.º

Alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento

1 - Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada.

2 - O âmbito e extensão do procedimento de inspeção pode ser determinado a solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro.

Enunciados os dispositivos aplicáveis para a boa análise da questão, importa igualmente coligir a matéria de facto supra dada como provada para a dilucidação da questão decidenda.

O procedimento inspetivo que esta na origem do ato tributário ora arbitralmente impugnado – OI2023... - (adiante “PIT”) teve lugar em paralelo com outros três procedimentos – OI2023..., OI2023... e OI2023... – tendo estes três procedimentos tido por objetivo aferir da legitimidade do pedido de reembolso solicitado no valor de € 535.000,00, através da declaração periódica (DP) 2022/10, as quais se circunscreveram aos períodos de IVA dos anos de 2020, 2021 e 2022, cfr. facto provado 22.

Como igualmente decorre da prova efetuada nestes autos, o ato tributário cuja legalidade se discute teve na base PIT - OI2023... - de âmbito parcial, circunscrito ao IVA dos 3º e 4º trimestre de 2019.

Entende a Requerente que as correções decididas no âmbito de tal PIT exorbitaram o despacho que está na base deste, na medida em que teriam sido levadas a efeito correções aos períodos de 2016 a 2019/03T, o que, no entender desta violaria o disposto no artigo 15º do RCPITA.

Desde já se avança não se poder acompanhar tal argumentação, nem, decorrentemente, a conclusão de ilegalidade que daquela a Requerente colhe.

Senão vejamos,

Conforme resulta do teor do RIT notificado à Requerente, a AT detetou as correções que se mostram evidenciadas em V. 2.1. e 2.2., sendo que esta última veio a ser objeto de regularização no decurso do PIT em apreço, remanescendo assim apenas a primeira, enquanto fundamento e base para a liquidação adicional.

Da leitura do RIT resulta que a AT procedeu a tal correção do período de 2019/09T, por entender que a Requerente não poderia deixar de ter procedido ao ajustamento do IVA, nos termos do artigo 23º do IVA, uma vez ter procedido à dedução em excesso de imposto face à concreta materialidade das atividades por esta supervenientemente exercidas, que o mesmo *in casu*, passa por afirmar que a Requerente, passando a realizar operações que conferiam e não conferiam direito à dedução, não havia considerado o critério objetivo relativo à afetação real que veio a comunicar no decurso do PIT.

Isto é, está em causa no presente ato tributário de liquidação, imposto que, no entendimento da AT, deveria ter sido regularizado no decurso do ano em que se verificou o início de funcionamento do hotel e SPA, isto é, no ano de 2019, mais propriamente, no 3º trimestre.

Ora, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 23º do CIVA, impor-se-ia à Requerente ter procedido ao ajustamento de IVA em excesso deduzido face ao critério objetivo de afetação real adotado por esta relativamente à dedução dos *inputs* que simultaneamente concorriam quer para os *outputs* da atividade principal – hotelaria e restauração – que conferem direito à dedução, quer para a atividade secundária - “Outras atividades de saúde humana N.E,” - as quais não conferem o direito à dedução, porquanto de IVA isentas ao abrigo da al. 1) do artigo 9º do CIVA.

Pelo que se vem expondo e sempre sem perder de vista a enunciação da questão de fundo atinente ao direito da dedução dos sujeitos passivos mistos e mecanismo de regularização a que aludimos na al. f) da presente decisão, dúvidas não podem subsistir quanto ao facto de a correção a que respeita o ponto V.2.1. do RIT estar fundada em IVA que a AT considerou, nos termos do artigo 23º do CIVA, se impor regularizar no 3º trimestre de 2019, enquanto período em que se verificou o início de funcionamento da unidade hoteleira em causa.

Ora, lido e analisado conjugadamente o teor do RIT, o que passa não só pelos já versados pontos V. 2. e 2.1., resulta medianamente claro que o entendimento da AT se encontra estribado na asserção segundo a qual a Requerente não poderia deixar de, após a início do funcionamento da unidade hoteleira em causa, ter dado cumprimento ao mecanismo de ajustamento ou regularização inicial do imposto, atento o critério objetivo por esta dado a conhecer ao sujeito

ativo da relação tributária, em matéria de dedução das despesas alocadas a operações que simultaneamente conferiam e não conferiam o direito à dedução.

Ora, o ajustamento ou regularização inicial em causa, a qual, como se colhe, não ocorreu por impulso da Requerente, respeita a imposto cuja exigibilidade ocorre com o início de funcionamento do hotel em causa, estribada no seio do RIT ao abrigo do artigo 23º do CIVA, pelo que carece de qualquer substrato legal a alegação segundo a qual o PIT possa ter exorbitado os seus fins, âmbito ou extensão.

Não se desconhece que foram paralelamente à abertura do procedimento inspetivo credenciado pela OI2023..., emitidos despachos de consulta, recolha e cruzamento de elementos quanto aos períodos de 2016, 2017, 2018 e 2019 03T e 06T – mas de tais despachos não resultou qualquer correção a tais períodos correspondentes, dada a natureza meramente consultiva decorrente dos mesmos.

Tendo a AT verificado que a Requerente não havia procedido a qualquer regularização no ano de entrada em funcionamento da unidade hoteleira, veio, após tomar conhecimento do critério objetivo utilizado pela Requerente para efeitos de aferição da dedutibilidade do IVA incorrido quanto aos custos comuns à atividade isenta e não isenta desta, proceder à correção no período a que se reporta o início do funcionamento do hotel– 201909T – no *quantum* que nos termos do artigo 23º do CIVA entendeu– à luz do critério objetivo determinado pela Requerente – se impor efetuar.

Pelo que, carece de fundamento legal o entendimento pela Requerente sufragado, no sentido de estarem em causa correções aos períodos de 2016 a 2019 06T, uma vez que, relativamente a tais períodos, a AT se limitou a recolher elementos documentais que lhe permitissem aferir do *quantum* de regularização que entendia legalmente se impor após o início das operações ativas isto é, em 201909T, por obediência ao regime de dedução aplicável aos «sujeitos passivos mistos».

Em suma, as correções circunscreveram-se aos termos da ordem de serviço emitida, isto é, de âmbito parcial – IVA – e aos períodos de 201909T (e 201912T, aqui não em causa).

Ou seja, a liquidação de IVA referente ao período de 201909T ora aqui em apreço encontra-se devidamente abrangida pela credenciação que está na origem do PIT, das conclusões do RIT e da consequente emissão do objeto imediato destes autos.

Do vindo de expender, se conclui não poder obter provimento a causa de pedir fundada na violação dos fins e da extensão do PIT, carecendo de sustentação a invocada violação do artigo 15º do RCPITA por suposta violação dos fins e extensão daquele.

b) Da violação de um anterior ato constitutivo de direitos:

Propugna a Requerente, em sustentação da ilegalidade da liquidação objeto destes autos, ter a decisão da AT em proceder à correção constante do ponto V.2.1. do RIT incorrido na violação de um ato constitutivo de direitos, por ter a AT anteriormente apreciado em sede de ação inspetiva ter apreciado, em sede de controlo de pedido de reembolso do imposto incorrido nos períodos desde 201303T a 201906T, no valor de € 440.000,00, solicitado pela submissão da declaração periódica de 201906T e de cuja fiscalização resultou não terem sido detetadas irregularidades, tendo-se procedido ao reembolso total do montante solicitado.

Em conformidade com a factualidade que ora se dá como demonstrada – vide factos provados 20 e 21 - a Requerente foi objeto de um outro procedimento inspetivo, o qual visou aferir da legitimidade de pedido de reembolso suscitado pela declaração periódica de 201906T (no valor de € 440.000,00), tendo no âmbito de tal procedimento inspetivo sido emitidos despachos com vista à consulta, recolha e cruzamento de elementos atinentes aos períodos de 2013 a 2019.

Ora, conforme já decorre, de resto, do evidenciado no ponto anterior, também nesta matéria a Requerente alicerça tal aventada violação de ato constitutivo de direitos por via do anterior deferimento do reembolso solicitado, no montante de € 440.000,00, numa premissa sem

aderência à realidade, a saber, a de que a AT, no âmbito deste PIT terá procedido a correções ao imposto indevidamente deduzido nos períodos de 2016 a 201906T.

Como supra se deixou evidenciado, assim não sucedeu, porquanto a AT se limitou, no âmbito deste PIT a proceder à análise da temática tangente à não regularização ou a justamento, nos termos do artigo 23º do CIVA, pela Requerente, no período de 201909T (correspondente à data da abertura da unidade hoteleira), análise essa que, como não poderia deixar de ser, teve por base o regime de dedução aplicável aos sujeitos passivos mistos nos termos do artigo 23º do CIVA, o que passou pela aferição do imposto anteriormente incorrido e (então corretamente) deduzido com os ativos fixos tangíveis em causa, mas sem colocar em causa o direito à dedução que a Requerente foi a montante exercendo, isto é, de 2016 a 201906T.

Isto é, as conclusões RIT foram devidamente sancionadas por despacho exarado pelo Diretor de Finanças a págs. 98, resultando do mesmo externalizado aquele que é o entendimento da AT no âmbito deste PIT, no sentido de a Requerente ter omitido a regularização do imposto nos termos do artigo 23º do CIVA, isto é, no 3º trimestre de 2019, relativamente ao imposto que vinha deduzindo na totalidade nos períodos anteriores, sem que tal dedução – no respetivo tempo em que foi exercida - tenha sido colocada em causa ou questionada pela AT.

E tanto assim sucedeu que, aquando da análise à legitimidade do reembolso de € 440.000,00 solicitada pela DP de 201906T, a Requerida validou o então direito à dedução exercido pela Requerente, de resto, tendo deferido esse mesmo reembolso referente a IVA incorrido entre os períodos de 2016 e 201906T.

Mas tal decisão em nada colide ou é contrária à decisão corretiva fundada no RIT e externalizada na liquidação ora arbitralmente impugnada, na medida em que através do PIT subjacente à liquidação arbitralmente impugnada não se colocou em causa a legalidade da anterior dedução levada a efeito (durante os anos de 2016 201906T) pela Requerente, antes se limitando as conclusões do RIT a considerar que, em face do critério objetivo utilizado pela Requerente quanto ao IVA das despesas transversais às atividades que conferem e que não conferem direito à dedução, após a entrada em funcionamento da unidade hoteleira do qual se

concluiu praticar com base em tais ativos fixos tangíveis operações ativas que conferiam e que não conferiam direito a dedução, se impunha proceder à regularização, nos termos do artigo 23º do CIVA, relativamente ao imposto anteriormente deduzido.

Em suma, entendeu a AT que em face do critério objetivo aplicável à Requerente enquanto «sujeito passivo misto» e da circunstância desta ter procedido até aí à dedução integral das despesas referentes a ambas as atividades, da aplicação do regime do artigo 23º do CIVA resulta a necessidade de ajustamento quanto ao imposto incorrido sobre as despesas comuns, que *in casu*, se verificou ser a favor do Estado, pelo diferencial entre os 100% inicialmente deduzidos e os 91,01% decorrentes da aplicação do critério objetivo dado a conhecer pela própria Requerente.

Ajustamento esse que, nos termos do artigo 23º do CIVA, teria de se efetuar no período em que ocorreu o início de funcionamento da unidade hoteleira, o qual correspondeu ao início da prática de operações ativas que conferiam e que não conferiam direito à dedução.

Ou seja, o direito à dedução efetuada nos períodos anteriores sobre os quais foram emitidos despachos inspetivo de consulta não foi considerada desconforme ao quadro legal aquando do exercício do mesmo, antes sim, se tendo no PIT entendido que, em face do ulterior início de operações ativas com base em tais bens, se impunha ajustar, com referência a tal início de operações ativas, o quantum de imposto previamente deduzido.

Devendo a este respeito, pelo seu relevo, aqui remeter-se para o teor da al f) da presente decisão.

Pelo vindo de expor, inexistente qualquer sobreposição decisória entre a validação do reembolso por anterior dedução do IVA em períodos anteriores e a imposição legal de, uma vez iniciadas as operações ativas na unidade hoteleira, em face das concretas atividades desenvolvidas nesta pela Requerente e o concreto critério de afetação real pela Requerente adotado e dado a conhecer, se impor, na conformidade da expressão quantitativa de tal critério, a regularização de parte do imposto anteriormente deduzido, conforme resulta do RIT.

Em suma, as conclusões do RIT, com a respetiva correção levada a liquidação, não contradizem nem colocaram em causa a decisão de aceitação do reembolso a que supra se alude, visto, ao tempo em que tal dedução teve lugar (na íntegra) estar legalmente acomodada, pelo que não se vislumbra a existência de qualquer violação de ato constitutivo de direitos (deferimento do reembolso, por direito à dedução), ao contrário do invocado pela Requerente.

c) Da caducidade do direito à liquidação

Sustenta igualmente a Requerente no sentido da ilegalidade da liquidação, baseada na caducidade do direito à liquidação, uma vez estarem em causa correções aos períodos de 2016 a 201906T, pelo que se mostra transcorrido o prazo para a AT exercer o respetivo direito à liquidação sobre tais períodos de imposto, nos termos do artigo 45º da LGT.

Ora, preceitua o artigo 45º, n.º 1 a 4 da LGT o seguinte:

“1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 - No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.

3 - Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.”

Desde logo, conforme resulta do conjugadamente previsto nos n.ºs 1 e 4, no caso do IVA, pese embora imposto de obrigação única, o termo inicial de tal prazo conta-se do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, o que revertendo para o caso

dos autos em apreciação, significa remeter para o momento em que a Requerente inicia a sua atividade – 3º trimestre de 2019 - no que às operações ativas concerne e das quais decorre a sujeição desta ao regime de regularização dos denominados sujeitos passivos mistos, tal qual previsto nos artigos 23º a 26º do CIVA.

Está-se assim perante a omissão de um ajustamento ou regularização inicial por parte da Requerente que se impunha, à luz do disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 23º do CIVA, ter tido lugar por ocasião do início da utilização dos bens (cujo imposto suportado havia sido deduzido na sua totalidade) na realização de operações ativas que conferiam e não conferiam direito à dedução, pelo que a exigibilidade do imposto não poderá deixar de coincidir com o momento temporal a partir do qual a Requerente ficou legalmente obrigada a proceder a tal ajustamento inicial enquanto sujeito passivo misto de IVA.

Ou seja, importa para a correta análise do caso dos autos, o relevar do momento em que ocorre a afetação dos ativos fixos tangíveis em causa à prática de atividades que indistintamente conferiam e não conferiam o direito à dedução do IVA.

Sendo que, nos autos vertentes, tal afetação dos bens a atividade sujeita e não isenta e igualmente a atividade sujeita e isenta não poderá deixar de ocorrer, outros elementos inexistindo quanto a tal supra descrita afetação, ao momento em ocorreu o início da utilização dos bens em apreço em operações ativas que conferiam e que não conferiam direito à dedução, como são o caso da atividade hoteleira e da área da saúde humana, respetivamente.

Atente-se, em idêntico sentido, no acordado no âmbito do processo n.º 770/10.8BELRA, de 19.06.2024, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no qual, a respeito da caducidade do direito à liquidação relativamente a sujeito passivo que havia deduzido IVA na totalidade relativamente aos encargos tidos com as obras de adaptação de imóvel e que não obstante no imóvel praticar operações ativas subsumíveis à al. 7) do artigo 9º do CIVA (por via de alvará de lar de terceira idade emitido em 2004), foi procedendo até setembro de 2007 à liquidação de IVA relativamente a tais operações ativas:

“No concreto domínio de atuação, em sede de IVA, a Impugnante, ora Recorrente, adotou o seguinte procedimento, deduziu, por um lado, todo o IVA suportado nas aquisições para as obras de construção do imóvel destinado ao Lar da 3ª idade, e por outro lado, liquidou IVA sobre os serviços prestados no Lar da 3ª Idade, desde o início de junho de 2004, até setembro de 2007, passando, por seu turno, a corporizar a isenção constante no artigo 9.º, nº7 do CIVA, a partir de outubro de 2007, patenteando, justamente, os respetivos recibos essa expressa menção.

Face a essa realidade de facto, entendeu a AT que a situação supra expendida determinava a regularização de IVA, ao abrigo do artigo 24.º, nº5, do CIVA, corporizada de uma só vez, e contemplando o período de 20 anos.

(...)

Face ao exposto, sendo não controvertido e estando corporizado no probatório, que o IVA da construção do Lar de 3ª idade foi deduzido, o que pressupõe a afetação a uma atividade sujeita, alterada, como visto, com a emissão do alvará e, sendo, igualmente, inequívoco, que ocorreu uma transmissão em 2007, subsumível no artigo 9.º, nº31, do CIVA, resulta perentória a vinculação a uma regularização de IVA, ao abrigo do artigo 24.º, nº5, do CIVA, de uma única vez, e alocada ao quarto trimestre de 2007.

Logo, face ao expendido anteriormente não procede a argumentação da Recorrente atinente ao período temporal da regularização do IVA, e por consequência, qualquer violação do disposto no artigo 45.º da LGT, porquanto do cotejo da data da notificação da liquidação (23 de março de 2010) com o período visado (2007), dimana perentório que a mesma foi emitida e validamente notificada dentro do prazo legal de quatro anos.”

Revertendo novamente para o processo em apreciação, significa que a afetação dos ativos sobre os quais recaiu a anterior dedução integral do imposto suportado a atividades que simultaneamente conferiam e não conferiam direito à dedução ocorreu com a abertura da

unidade hoteleira e consequente início de operações ativas, o que teve lugar durante o terceiro trimestre de 2019.

Impunha-se assim à Requerente, nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 23º do CIVA, proceder de acordo com o regime de dedução de IVA aplicável aos sujeitos passivos mistos, atento o início da realização de *outputs*, os quais no caso, conferiam e não conferiam direito à dedução de imposto, assim devendo proceder a um ajustamento inicial, no caso, tendo por base a afetação real e o estabelecimento de critérios objetivos suscetíveis de determinar o grau de utilização desses bens, de molde a regularizar o IVA inicialmente suportado e integralmente deduzido relativamente a esses bens e serviços nos períodos anteriores ao início de utilização desses mesmo bens em operações ativas que conferiam e não conferiam o direito à dedução.

Ou seja, apenas a partir do momento em que se inicia a utilização dos bens (sobre os quais se havia anteriormente deduzido a totalidade do IVA suportado), no caso para operações que conferiam direito à dedução e para outras que não conferiam tal direito, é que estava a Requerente legalmente obrigada a proceder ao respetivo ajustamento por sujeição ao regime dos sujeitos passivos mistos, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 23º, porquanto até ao segundo trimestre de 2019 a Requerente não havia praticado operações ativas, pelo que o seu direito à dedução não era suscetível de merecer censura legal.

Em face do que fica exposto e do disposto nos n.º 4 do artigo 45º da LGT, o prazo de caducidade contar-se-á a partir do início do ano civil seguinte – 1 de janeiro – àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, o que *in casu* se traduz no início do funcionamento da unidade hoteleira (e de cuidados de saúde humana) em causa para operações ativas que conferem e não conferem o direito à dedução, o que ocorreu, conforme decorre dos factos provados, no decurso do 3º trimestre de 2019, pelo que o termo inicial para efeitos de contagem do prazo de caducidade a que alude o n.º 4 do artigo 45º da LGT se deverá ter como fixado a 1 de janeiro de 2020.

Operando a subsunção da factualidade dada como provada nestes autos à previsão do normativo vindo de citar, não podemos deixar de concluir que a liquidação adicional de IVA em apreço

foi notificada à Requerente em momento anterior ao transcorrimento do respetivo prazo de caducidade em causa.

Isto porque, considerando o prazo de quatro anos que decorre do estatuído no n.º 1 e sem necessidade de qualquer ponderação quanto a eventuais causas suspensivas ou interruptivas da sua marcha, tal qual se preveem no artigo 46º da LGT e ainda o facto de a Requerente se mostrar notificada da liquidação em causa, no decurso do mês de setembro de 2023, mais concretamente no dia 27, inelutável se torna concluir pela ausência de provimento fundada na invocada caducidade do exercício de tal direito de liquidação por banda da AT.

Face a tal conclusão, não pode deixar também de improceder tal causa de pedir pela Requerente formulada.

d) Da violação do princípio da irrepitibilidade do procedimento inspetivo externo

Sustenta igualmente a Requerente a existência de violação do princípio da irrepitibilidade do procedimento inspetivo externo, uma vez que o IVA anteriormente deduzido nas DP's de 2016 a 2019/06T já tinha sido objeto efetivo da análise, controlo e fiscalização anterior pela AT, sendo que não foram alegados factos novos em decisão fundamentada que legitimasse a abertura de novo procedimento inspetivo.

A este propósito, retoma-se e remete-se para tudo o quanto supra vem alinhado quanto à extensão do procedimento do presente PIT e RIT – 201909T e 201912T.

Efetivamente, aquando do pedido de reembolso de € 440.000,00, submetido pela DP de 201906T, a AT desencadeou procedimento inspetivo externo com vista a analisar da legitimidade do mesmo, tendo procedido à emissão de despachos de “consulta, recolha e cruzamento de elementos” para os anos de 2013 a 2019.

Ora, a temática trazida à colação pela Requerente convoca expressamente o disposto no atual n.º 4 (anterior n.º 3) do artigo 63º da LGT, o qual prescreve que “*O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo*

haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.”(grifado nosso)

Vem sendo jurisprudência reiterada dos tribunais superiores e do próprio CAAD o princípio da irrepetibilidade de procedimentos inspetivos externos, sem prejuízo da possibilidade de, assente em despacho fundamentado, quanto a eventuais factos novos, se poder abrir um segundo procedimento inspetivo externo, isto é, relativamente a um mesmo sujeito passivo, imposto e período de análise tributária.

Sobre as limitações decorrentes de tal normativo, não podemos deixar de citar parcialmente o teor do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, no qual se considera que “*Em suma, a proibição sancionada no n.º 3 do art. 63.º do RCPIT encontra-se circunscrita ao procedimento externo de fiscalização (não estando em causa nos autos saber se o âmbito da norma poderá ou não ser alargado atendendo à substância dos actos), aferindo-se a natureza (formal) externa ou interna do procedimento de acordo com a classificação constante nas alíneas a) e b) do art. 13.º do RCPIT. In casu, como já referimos, não se encontra controvertido que estejamos perante dois procedimentos de inspeção ou fiscalização externo [cfr. conclusão E) das alegações de recurso], mas importa determinar se a aplicação do disposto no art. 63.º, n.º 3 da LGT é afastada no caso de serem distintos os fins, âmbitos e extensões dos procedimentos.*

A resposta não pode deixar de ser negativa (assim também se concluiu no Ac. do TCAS de 14/04/2015, proc. n.º 5674/12, referente à mesma Recorrida nos autos).

A aplicação do disposto no n.º 3 do art. 63.º da LGT não depende da identidade dos fins, âmbitos e extensões dos procedimentos de fiscalização, desde logo por tal restrição ao conceito de “procedimento externo” não resultar da previsão normativa, e portanto, considerar a interpretação restritiva pugnada pela Fazenda Pública colocaria em causa o princípio da segurança jurídica que a norma visa tutelar. Com efeito, há que ter presente que a tutela visada por aquela disposição legal é a segurança jurídica

e a estabilidade da relação fiscal, e não a protecção pelos “contratempos, embaraços e dificuldades provocados” na rotina comercial dos contribuintes, por uma acção de inspecção externa (nesse sentido, cfr. Gustavo Lopes Courinha, Irrepetibilidade das Inspeções, Um Contributo Jurisprudencial, Revista do IDEFF, Ano 7, N.º 1, p. 181).

Outras classificações do procedimento de fiscalização (fins, âmbitos e extensões) para além da “externa”, não se encontram previstas na hipótese legal, para que se possa ter em consideração como elemento restritivo do âmbito da previsão normativa.

Com efeito, a proibição sancionada no n.º 3 do art. 63.º da LGT encontra-se circunscrita ao procedimento externo de fiscalização (por oposição ao procedimento interno) e diz respeito à classificação do procedimento quanto ao lugar do procedimento (art. 13.º do RCPIT), independentemente da sua classificação quanto ao fim (art. 12.º do RCPIT), âmbito e extensão (art. 14.º do RCPIT).

No Capítulo III do RCPIT dispõe-se sobre as “Classificações do procedimento de inspecção tributária”, e assim, temos o art.12.º “Fins do procedimento”, art. 13.º “Lugar do procedimento de inspecção”, art. 14.º “Âmbito e extensão” e 15.º “Alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento.”.

Ora, o legislador no n.º 3 do art. 63.º da LGT apenas se refere ao procedimento externo, cuja classificação, como já referimos, entronca no “Lugar do procedimento de inspecção” (art. 13.º). O legislador, naquele normativo não faz alusão a qualquer outra classificação prevista no Capítulo III do RCPIT, não faz qualquer subclassificação do procedimento externo por forma a restringir a previsão legal.

Assim sendo, razões não há para crer que quisesse restringir o âmbito do normativo daquele preceito legal às situações de identidade de fins, âmbito e extensão do procedimento, que implica necessariamente uma restrição derivada de subclassificações do procedimento externo, sem que se tenha feito referência expressa na norma legal, o que coloca em causa o princípio da segurança jurídica.”

Mais recentemente, o mesmo Tribunal decidiu (Ac. de 29/6/2016, proc. 09297/16, disponível em www.dgsi.pt) que “a) A AF procedeu à recolha de elementos situados nas instalações da sede da impugnante, através de três procedimentos inspectivos incidentes sobre o IRC de 2004. b) Através das inspeções em causa, os registos contabilísticos da impugnante, no exercício de 2004,

foram objecto de fiscalização, através de acções administrativas de fiscalização que implicaram a intromissão na esfera jurídica da impugnante, incidindo sobre o seu espaço físico e sobre a sua vida interna.

c) Ocorreu a violação da regra do preceito do artigo 63.º, n.º 4, da LGT, proibição da repetição do procedimento inspetivo externo, na medida em que foram realizados mais do que um procedimento inspetivo externo, em relação ao mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação.”

Ora, tendo presente e secundando-se o entendimento jurisprudencial vindo de citar e revertendo tal jurisprudência para o caso que aqui nos atém, não se vislumbra a existência de qualquer sobreposição de ações inspetivas externas quanto ao sujeito passivo fiscalizado, imposto e respetivo período de tributação analisado.

Senão vejamos,

No âmbito do procedimento inspetivo externo a que respeitam os factos provados 20 e 21 (análise de pedido de reembolso veiculado na DP de 201906T, no valor de € 440.000,00), o mesmo teve âmbito parcial – IVA – e extensão relativa ao período de 201906T.

No caso do PIT que está na origem da liquidação *sub judicio*, foi emitida ordem de serviço para a realização de ação inspetiva interna, a qual teve igualmente âmbito parcial – IVA – mas tendo-se estendido apenas aos períodos 201909T e 201912T.

Não obstante o labelo conferido pela AT como “interno” a este PIT, certo é que, como resulta da leitura do RIT e da factualidade dada como provada – facto 9. – em obediência ao disposto no artigo 13º do RCPITA, a classificação do procedimento em externo ou em interno é aferida nos termos deste:

Artigo 13.º

Lugar do procedimento de inspecção

Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

a) Interno, quando os atos de inspecção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;

b) Externo, quando os actos de inspecção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.

Ora, em face do teor do normativo e dos critérios que presidem à classificação quanto ao local da realização do procedimento que aquele encerra e vista a factualidade dada como provada, não poderá deixar de se concluir que também o PIT que está na base da liquidação sindicada se deve classificar como de «externo», dada a evidência reconhecida pela própria AT no RIT, segundo o qual tiveram lugares diligências externa, tal como se colhe de págs. 105 daquele (“Atualmente o hotel está em pleno funcionamento, confirmado por visita ao local no decurso do procedimento inspetivo”).

Não obstante tal classificação do PIT enquanto procedimento externo (e não interno), para efeitos do artigo 13º do RCPITA, por via de ter sido levado a efeito parcialmente nas instalações da Requerente, certo é que tal não se afigura suficiente para que se possa concluir pela existência de uma «repetição» ou «sobreposição» de procedimentos inspetivos externos, na medida em que se no caso do PIT a extensão do mesmo se circunscreveu aos períodos de 201909T e 201912T, no caso do procedimento tendente à análise do reembolso de € 440.000,00, o mesmo se circunscreveu ao período de 201906T, correspondente àquele em que a Requerente solicitou o reembolso.

Neste conspecto, irrelevante se torna perscrutar quanto à existência ou não de eventual fundamentação baseada em factos novos que permitisse à AT visitar, para efeitos de análise tributária, o período de 201909T (e 201912T), visto o mesmo não ter sido anteriormente objeto de qualquer procedimento inspetivo externo.

Em face de tudo o sobredito e atento o disposto no atual n.º 4 do artigo 63º da LGT, não se verifica qualquer desconformidade que, nesta matéria, possa inquinar o PIT e consequentemente, o ato tributário em apreciação.

e) Da existência de relação direta e imediata do IVA incorrido com a atividade hoteleira:

Defende igualmente a Requerente que a AT violou a lei ao considerar como despesas comuns a atividades que conferem e que não conferem direito à dedução, o IVA incorrido em despesas como sejam a “construção, jardins acessos e áreas circundantes”, entendendo a Requerente terem estas um nexo direto e imediato com a atividade hoteleira da impugnante.

Relativamente a esta linha de alegação em ordem à peticionada ilegalidade do ato tributário em apreciação, a mesma parece questionar a consideração pela AT, enquanto despesas comuns a atividades isentas e não isentas, as relativas ao imposto incorrido com a “construção, jardins acessos e áreas circundantes”, ao propugnar, se bem entendemos, dada a menor densificação do invocado, no sentido de que o imposto com estes incorrido não deveria ser sujeito à afetação real, mas antes objeto de imputação direta, por terem, na perspetiva da Requerente um nexo direto e imediato com a atividade hoteleira.

Ora, a este propósito não se vislumbra nesta linha de argumentação qualquer substrato passível de conduzir a qualquer juízo de ilegalidade do ato tributário.

Senão vejamos,

A Requerente limita-se, a este respeito, a defender que a “construção, jardins, acessos e áreas circundantes” têm um nexo direto e imediato com a atividade hoteleira, daí se depreendendo, embora não o refira de forma expressa que o IVA deduzido em faturas com tais realidades não deveria ser sujeito a repartição do imposto (por via do método da afetação real e do respetivo critério objetivo) quanto à parte dedutível e não dedutível.

Acresce ainda, a circunstância de a Requerente não densificar em momento algum as razões ou fundamentos em que se baseia para tal desiderato de afastamento do método da afetação real quanto a tais realidades, limitando-se apenas a defender a existência de um nexo direto e imediato para com o exercício da atividade hoteleira, isto é, com a atividade que confere direito à dedução do imposto.

Ora, a circunstância de o imposto incorrido por um «sujeito passivo misto» poder ter um nexo direto e imediato com a atividade que confere o direito à dedução, nada aduz de relevante para efeito da aferição de eventual afastamento do método da afetação real (ou do *pro rata*) sobre o IVA suportado com essas realidades utilizadas para a realização de operações ativas, a menos que tal asserção (uma vez comprovada) seja igualmente acompanhada da demonstração de que o IVA incorrido em despesas com tais realidades são exclusivamente utilizadas na atividade que confere direito à dedução e que, por essa via, não constitui igualmente imposto incorrido no âmbito de atividade que não confere o direito à dedução, como seria o caso da vertente prestação de serviços na área da saúde/terapêutica a que a Requerente igualmente se dedica.

No caso, nem tal invocação é efetuada pela Requerente, isto é, a Requerente não propugna que o IVA anteriormente incorrido com despesas referentes a tais realidades (“construção, jardins acessos e áreas circundantes”) se encontre exclusivamente alocada à atividade que confere o direito à dedução, mas apenas e tão somente que existe um nexo direto e imediato com tal atividade.

Ora, tal asserção, como já supra se referiu é espúria de relevância para efeitos de saber qual o universo de IVA incorrido em despesas que deve ou não ser deduzido com recurso à afetação real, impondo-se isso sim, compreender e dilucidar se o imposto assim incorrido é apenas e só utilizado na atividade que confere o direito à dedução ou não.

Caso a resposta fosse afirmativa, deveria, à luz do artigo 20º do CIVA, aplicar a imputação direta do IVA suportado sobre tais despesas a tal atividade e operações ativas que conferem o direito à dedução.

Sucedo que, relativamente às realidades em apreço e sobre as quais recai a linha de argumentação pela Requerente expendida, não decorre em momento algum que as mesmas estejam exclusivamente alocadas às operações ativas que confirmam direito à dedução.

A esse respeito, a Requerente prova alguma carreu para estes autos no sentido de afastar que tais ativos (sobre os quais deduziu a montante a totalidade do IVA suportado) não estivessem

igualmente alocados à geração de operações ativas relativas à atividade desenvolvida na área da saúde, isto é, que não conferem o direito à dedução.

Sendo certo e inquestionável entre Requerente e Requerida, que as prestações de serviços isentas em causa (na área da saúde), são levadas a efeito nas mesmas instalações onde se encontra a funcionar a unidade hoteleira, pelo que não se alcança, ante a inércia probatória a este propósito, como se possa concluir que tal nexos direto e imediato se não verifique relativamente quer à atividade sujeita mas isenta, quer à atividade sujeita e não isenta, uma vez que, como demonstrado no RIT, ambas terem inclusivamente lugar na mesma infraestrutura imobiliária.

Ante o vindo de expender, não pode a mera invocação da Requerente obter o pretendido provimento.

f) Da violação da al. c) do n.º 3 do artigo 24º do CIVA:

Impõe-se, analisada que está a primeira das duas desconformidades apontadas quanto à substância dos fundamentos da correção efetuada ao período de 201909T, apreciar a relativa ao facto de a AT, invocadamente, ter procedido a quantificação em violação da al. c) do n.º 3 do artigo 24º do CIVA, na medida em que não terá procedido à divisão por 5 ou 20 aí prevista.

Face a tal causa de pedir, importa proceder, antes de mais, ao enquadramento da dedução do IVA nos denominados «sujeitos passivos mistos» e do mecanismo de regularização estes aplicável.

“O exercício do direito à dedução do IVA consubstancia uma das principais características deste tributo, (...) em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/1977), mais exactamente no seu art.º 17º, preceito que consagra as regras do exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito à dedução”¹,

¹ vide Acórdão do TCAS de 23-03-2017 (processo nº 20018/16.OBCLSB, disponível em www.dgsi.pt)

característica essa que se manteve como elemento basilar do funcionamento do imposto na formulação conferida pela Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (adiante designada por «Directiva IVA»).

Nas palavras de José Xavier de Basto e Maria Odete Oliveira², *“É sobejamente conhecido que o IVA, tal como é praticado na União Europeia (UE) e, hoje, em mais de centena e meia de Estados em todo o mundo, opera pelo chamado método indirecto subtractivo, método da dedução ou método das facturas. A peça fundamental do sistema e do modo de funcionamento do imposto é o direito atribuído aos sujeitos passivos de deduzir, integralmente (salvo as situações particulares que aqui nos irão ocupar) e imediatamente, ao imposto que fazem incidir sobre as suas operações tributáveis o imposto que suportaram nas suas operações passivas, ou seja, nos bens e serviços que utilizaram na sua actividade económica sujeita a imposto.”*

Constituindo assim o direito à dedução, um elemento essencial e garante da neutralidade fiscal e da igualdade de tratamento no imposto, pelo que a dedução deve ser exercida de forma imediata e integral sobre o IVA relativo às operações efetuadas a montante, aplicando-se uniformemente entre os Estados-membros, salvo exceções expressamente previstas na Directiva IVA, operando-se a dedução pelo denominado método do crédito de imposto.

A regulação de base nacional do direito à dedução está prevista nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, consagrando o n.º 1 do primeiro, em ordem a impedir a cumulatividade e a garantir a neutralidade do seu funcionamento, o princípio segundo o qual o IVA suportado relativo a operações que deram lugar à liquidação de imposto é suscetível de dedução, explicitando o artigo 20.º as operações que conferem o direito à dedução, pelo que tal direito se mostra cerceado quanto a operações não decorrentes dos citados artigos 19º e 20º do CIVA.

O direito à dedução do IVA está circunscrito à afetação, ainda que parcial, das despesas em causa em operações que confirmam o direito a dedução, tal qual se encontram elencadas no artigo 20º do Código do IVA (e nos artigos 168º e 169 da Directiva IVA), cujo n.º 1 dispõe que “só

² Problemas de aplicação das regras de regularização das deduções de IVA, in De Legibus - Revista De Direito Da Universidade Lusófona Lisboa, n. 1

pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização (...)” nomeadamente de “transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas” e de “transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em (...) operações isentas (...)”,

Por seu turno, preceitua o artigo 173º, n.º 1 da Diretiva do IVA que: *“no que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito a dedução, referidas nos artigos 168º, 169º e 170º, como operações sem direito a dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações”*.

A este respeito, preceituam os artigos 173.º e 174.º da Diretiva do IVA, no sentido de os sujeitos passivos poderem optar entre o método do *pro rata* ou da afetação real para determinação da fórmula de exercício de tal direito à dedução do IVA suportado.

Nas situações em que os bens e serviços adquiridos por determinado sujeito passivo são utilizados indistintamente em operações/atividades que conferem e que não conferem o direito à dedução, impõe-se assim, por força da Diretiva IVA, adotar critérios claros e razoáveis para determinar a proporção do *quantum* de imposto suportado que admite dedução.

Na perspetiva de Rui Manuel Pereira da Costa Bastos³, que ora se secunda *“garante da neutralidade, princípio estruturante do sistema comum do (...) (IVA), o direito à dedução encontra-se condicionado à existência de uma relação direta e imediata entre os bens e serviços adquiridos (inputs) e as operações que, inserindo-se no perímetro do conceito de atividade económica, se encontram tributadas. A dedução será, no entanto, parcial caso aqueles inputs sejam mistos, isto é, simultaneamente afetos a operações tributadas ou operações não tributadas por se encontrem isentas de IVA ou, simplesmente, fora do seu campo de incidência. Nestas circunstâncias a dedução do IVA deverá ser proporcional às operações que conferem direito a dedução. Esta proporcionalidade, no caso particular dos vulgarmente*

³ Vide “O Direito à Dedução do IVA – O Caso Particular dos Inputs de Utilização Mista”, Cadernos IDEFF, nº 15, Almedina;

denominados “sujeitos passivos mistos”, deverá ser aferida, numa perspetiva ex ante, em função do método da afetação real, assente numa separação contabilística tendo por referência critérios objetivos de repartição dos inputs, ou, numa perspetiva ex post, no método da percentagem de dedução ou pro rata, que toma como referência os outputs de cada atividade, concretizando, o volume de negócios. (...)”

A consideração quanto à dedutibilidade do IVA incorrido com despesas na esfera do exercício de uma atividade económica, a sua afetação exclusiva a uma operação que confere o direito a dedução ou, alternativamente, a uma operação que não confere esse direito, deverá suscitar-se nos termos do artigo 20º do CIVA, que o mesmo equivale a afirmar através do método da imputação direta e não pela aplicação do artigo 23º do referido diploma.

Assim, estando-se perante um contexto fáctico em que o sujeito passivo realiza, nos termos da sua atividade, quer operações com direito à dedução, quer operações sem esse direito, não faz emergir de *per se* a condição de «sujeito passivo misto» para efeitos de dedução do imposto, mas antes e sim a circunstância de o sujeito passivo incorrer em *inputs* transversais, imputáveis indistintamente quer a operações (e respetivas atividades) ativas que conferem, quer a operações ativas que não conferem direito à dedução.

Pelo que, da aludida situação de utilização promíscua de bens e serviços (*inputs*) em que o sujeito passivo incorre em IVA, os quais são afetos, indistintamente a ambas as tipologias de operações/atividades é que emerge a aplicabilidade do artigo 23º do CIVA.

Assim, em matéria de do IVA suportado pelos sujeitos passivos mistos, a regra geral decorrente, quer do artigo 173º, nº 1 da Diretiva IVA, quer na esfera nacional, do artigo 23º, nº 1 do Código do IVA, postulam no sentido da utilização do método *pro rata* ou da aplicação do disposto no nºs 2 e 3 do artigo 23º do Código do IVA, ou seja, pela aplicação do método da afetação real.

Secundando Emanuel Vidal Lima, “*Sem dúvida que a afetação real é o método da limitação à dedução que mais se coaduna com as situações de facto, pelo que seria desejável que todos os sujeitos passivos optassem por essa via, sempre que possível*”⁴

Preceitua o n.º 2 do artigo 23º do CIVA que “*Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.*”

E por seu turno, dispõe a al. a) do n.º 3 que “*A administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no número anterior:*

a) Quando o sujeito passivo exerça atividades económicas distintas;”

Por seu turno, como referem os autores⁵ vindos de citar supra: “*Circunstâncias de vária ordem, porém, podem obrigar a proceder, a posteriori, isto é, após o exercício regular do direito a deduzir, a ajustamentos ou regularizações das deduções efectuadas. A Directiva comunitária e o CIVA contêm regras precisas sobre esses casos e são essas regras que constituem a fonte primeira das normas do IVA sobre a matéria em causa. (...)o direito a deduzir o imposto suportado é imediato, assim se assegurando o papel que lhe é pedido na economia de um imposto cujo objectivo é o de apenas tributar o consumo.*

(...)

Dispõe o artigo 184.º da Directiva IVA que “A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito”.

⁴ Emanuel Vidal Lima, in IVA, Porto Editora, 6.ª edição, a pág. 317

⁵ Vide “O Direito à Dedução do IVA – O Caso Particular dos Inputs de Utilização Mista”, Cadernos IDEFF, nº 15, Almedina, págs. 184, 185 e 188

O artigo 185.º da mesma Diretiva prevê que “A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções (...)”.

Por último, e para o que releva na presente análise, de acordo com o artigo 186.º da Diretiva IVA “Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º”. O que significa que cabe aos Estados-Membros a determinação das normas de aplicação relativas ao procedimento de regularização.

O TJUE já apreciou esta norma, tendo concluído, no Acórdão de 19 de setembro de 2000, proferido no processo C-454/98, que “(...) compete aos Estados-Membros definir o processo para regularização do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente faturado, desde que essa regularização não dependa do poder de apreciação discricionário da administração fiscal”. Ou seja, em obediência ao princípio da proporcionalidade, o único limite à liberdade concedida aos Estados-Membros para definir o procedimento de regularização prende-se com a impossibilidade de concessão de um poder de apreciação discricionário à administração fiscal nesse âmbito.

Os artigos 187º a 191º da Directiva (que seguem na linha do artigo 20º da anterior Sexta Directiva) estabelecem um regime específico de ajustamento para os referidos bens de capital ou de investimento, comportando um procedimento para calcular ajustamentos à dedução inicial, durante os anos que o período de vida IVA comporta, quando ao longo dos intervalos anuais que integram esse período ocorram alterações no exercício da actividade que conduzam a quantificar diferentemente o respectivo direito a dedução relativamente à sua medida no momento da dedução inicial. Assim se assegurará que durante o período de ajustamento o IVA deduzido espelhe sempre o uso real e actual do bem na actividade desenvolvida”

À guisa dos citados autores, podemos assim concluir que o mecanismo de ajustamento previsto na Diretiva IVA ou de regularização, visa monitorizar a utilização do bem durante esse dito

período de vida estimada dos bens para efeitos de IVA.⁶, devendo distinguir-se dois diferentes ajustamentos ou regularizações, um primeiro fundado em alterações à dedução inicial, por aplicação do regime dos «sujeitos passivos mistos», tal qual previsto no artigo 23º e um outro e subsequente regime de regularização dimanante do artigo 24º, também do CIVA, respeitante a alterações da utilização dos bens e serviços cujo IVA foi deduzido inicialmente nos termos do artigo 23º do CIVA, regime aquele que visa ajustar à realidade, atento o período de utilização legalmente estimado pelo legislador em função da natureza dos bens e a intensidade (no caso da afetação real) de utilização para operações que conferem e que não conferem o direito à dedução.

O âmbito de aplicação do mecanismo do artigo 23º do CIVA cingir-se-á aos sujeitos passivos que exercem a sua atividade incorrendo em IVA pela aquisição de bens e serviços que de *per se* se têm por utilizados no âmbito de operações que indistintamente conferem e que não conferem direito à dedução.

No domínio da legislação nacional, o mecanismo ou regime de dedução relativo aos bens de utilização mista, no que releva para estes autos, encontra-se regulado no artigo 23º do CIVA, cujo teor é o seguinte:

Artigo 23.º

Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista

1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:

a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

⁶ in obra citada, págs. 189 e 190

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

2 - Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

3 - A administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no número anterior:

a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;

b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.

4 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.

5 - No cálculo referido no número anterior não são, no entanto, incluídas as transmissões de bens do activo immobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.

6 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efectuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objectivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afectação real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a

que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.

7 - Os sujeitos passivos que iniciem a actividade ou a alterem substancialmente podem praticar a dedução do imposto com base numa percentagem provisória estimada, a inscrever nas declarações a que se referem os artigos 31.º e 32.º

8 - Para determinação da percentagem de dedução, o quociente da fracção é arredondado para a centésima imediatamente superior.

9 - Para efeitos do disposto neste artigo, pode o Ministro das Finanças, relativamente a determinadas actividades, considerar como inexistentes as operações que dêem lugar à dedução ou as que não confiram esse direito, sempre que as mesmas constituam uma parte insignificante do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto nos n.os 2 e 3.

Aqui chegados e voltando ao caso dos presentes autos, resulta do acervo probatório que a Requerente não praticava operações ativas até ao início de funcionamento da unidade hoteleira e SPA a que se referem os factos provados e bem assim que, sobre a construção de tal bem imóvel e aquisição de bens e serviços àquele alocados foi deduzida a totalidade do IVA suportado.

Deve recordar-se que o direito a deduzir o imposto suportado é, por princípio, imediato, de molde a preservar a sua função económica e o objetivo que se consubstancia na tributação do consumo, cabendo ao sujeito passivo decidir sobre a extensão dessa mesma dedução

Nesta mesma linha, preceituam os artigos 167º e 168º da Diretiva IVA, no sentido de o direito à dedução poder ser exercido integral e imediatamente, mesmo que o bem não seja, desde logo, utilizado no exercício da atividade desse mesmo sujeito passivo, entendimento este que se colhe do acórdão Klub, C-153/11, de 22.03.2012 e bem assim como resulta das conclusões do aresto pela advogada geral J. Kokott no âmbito do Acórdão Sveda (C-126/14, de 22.10.2015) no sentido de que em face da concatenação do artigo 167º com o artigo 63º, ambos da Diretiva IVA, a dedução do imposto pago a montante é admitida *ab initio*, isto é, no momento da aquisição de um bem, dedução esta que se deve basear na sua utilização prevista.

É que, ⁷“...sendo [o IVA] um imposto de matriz comunitária (7-Introduzido em Portugal pelo Decreto-Lei n.º 394-B/94, de 26 de dezembro, o qual veio transpor a Sexta Diretiva do IVA (Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977) alterada pela Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de Novembro “Diretiva IVA”), e plurifásico, assenta numa estrutura de entrega e respetiva dedução, pelos vários intervenientes na cadeia, até ao consumidor final, que o suporta, sem o poder deduzir, razão pela qual o direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do imposto, a “trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado”(8- Cfr. Xavier Basto, Lisboa 1991, A Tributação do Consumo e a sua coordenação internacional, p.41.), designada como método da dedução do imposto, método do crédito de imposto, método subtrativo indireto ou ainda método das faturas, de acordo com o qual o sujeito passivo deduz, ao imposto liquidado nos seus outputs, o imposto liquidado nos respetivos inputs.

Por conseguinte, deve garantir a neutralidade fiscal, a qual configura a característica nuclear do imposto, constituindo o equivalente, em matéria de IVA, do princípio da igualdade de tratamento (9-Conforme resulta do Acórdão S. Puffer, C-460/07, de 23 de abril de 2009.).

Daí que o direito à dedução seja visto como um princípio fundamental do sistema comum do IVA que não pode, em princípio, ser limitado e que é exercido imediatamente para a totalidade dos impostos que oneraram as operações efetuadas a montante (10-Vide neste sentido, acórdãos Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11; Bonik, C-285/11; e Petroma Transports C-271/12, e demais jurisprudência aí citada.).

Sendo que, em regra, as deduções de imposto regularmente efetuadas por um sujeito passivo apresentam carácter definitivo, donde quaisquer modificações das deduções inicialmente realizadas são denominadas de regularizações (...),

Regressando ao caso em apreciação, inexistindo até ao 3º trimestre de 2019 o exercício de operações ativas por parte da Requerente, não se poderá deixar de entender que estava até aí

⁷Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 770/10.8BELRA, de 19.06.2024, disponível em www.dgsi.pt

legalmente acomodado o direito desta em proceder à dedução imediata do imposto, direito esse à dedução que a Requerente entendeu exercer na sua plenitude.

Direito este que aqui se acolhe em obediência aos princípios essenciais de funcionamento do imposto, dos quais o respeitante ao direito à dedução, é, a par de outros, como seja o da neutralidade, a pedra de toque do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Sucedo, no entanto, que o bem imóvel construído para aí ser instalada unidade hoteleira e SPA veio a ser afeto indistintamente a operações ativas que conferiam direito à dedução (hotelaria e restauração) e que não conferiam tal direito (serviços de saúde humana, a coberto da al 1) do artigo 9º do CIVA), impondo-se à Requerente, a partir do momento em que tal aludida afetação e início de operações ativas teve lugar – terceiro trimestre de 2019 – cumprir o regime de dedução relativo a bens de utilização mista prevista no artigo 23º do CIVA, utilizando um dos dois métodos de dedução aí consignados.

Conforme igualmente resulta da factualidade provada, a Requerente veio a informar a AT sobre qual o método *in casu* adotado – afetação real – esclarecendo que sobre os bens e serviços de utilização promíscua⁸ adota critério objetivo fundado na área ocupada pela atividade de hotelaria e pela área afeta à saúde, de 91,01% e 8,99%, respetivamente.

Se é certo que até ao início do funcionamento da unidade hoteleira em causa não havia a Requerente praticado quaisquer operações ativas, tal significa que não estava, como supra se aduziu, aquando da dedução do IVA incorrido durante os anos de construção e de aquisição de bens e serviços para tal equipamento imobiliário (de 2016 ao segundo trimestre de 2019), vinculada a adotar o regime de dedução dos bens de utilização mista previsto no artigo 23º do CIVA, por, em aderência à realidade material da atividade da Requerente, não se verificar o pressuposto que determina a sujeição a tal regime, previsto no n.º 1, nos termos do qual

⁸ Designação da doutrina italiana para significar *inputs* indistintamente utilizados em operações ativas que conferem e que não conferem direito à dedução

“Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito(...)”.

Deste modo, tendo apenas a Requerente, no âmbito do exercício da sua atividade, começado a praticar operações ativas (que conferiam direito à dedução e outras que não conferiam esse mesmo direito), por força do início do funcionamento da unidade hoteleira com valência terapêutica em apreço, apenas a partir de tal momento temporal passou esta a ficar adstrita ao cumprimento de tal regime de dedução relativamente aos bens e serviços de utilização promíscua, em conformidade com a disciplina prevista no artigo 23º do CIVA.

Ora, no caso do PIT em apreço, a AT, atenta as versadas circunstâncias factuais e o quadro legal que dimana do citado artigo 23º do CIVA, entendeu que a Requerente, aquando do início da prática de tais operações ativas que conferiam e não conferiam direito à dedução, teria de efetuar o ajustamento inicial relativamente ao IVA anteriormente deduzido atinente à construção e demais bens e serviços referentes ao bem imóvel que está na origem dos *outputs* com e sem direito à dedução, procedendo à correção do IVA deduzido, utilizando o critério objetivo transmitido pela Requerente, no sentido de apenas conferir o direito à dedução quanto aos *inputs* comuns pela percentagem (91,01%) da área alocada à atividade que confere direito à dedução – hotelaria – devendo o respetivo diferencial ser regularizado nos termos dos n.º 1 e 2 do artigo 23º do CIVA, por constituir dedução indevida à luz do versado normativo.

Entendimento este que não merece censura à face do quadro legal e do acervo probatório vindo de enunciar.

Ora, entende a Requerente que a AT violou o disposto na al. c) do n.º 3 do artigo 24º do CIVA, ao não proceder à quantificação da correção em conformidade com as regras em tal preceito ínsitas.

Deve, desde já, avançar-se que tal invocada ilegalidade não pode merecer acolhimento.

Efetivamente, ante o enquadramento que vem de se discorrer supra, em matéria de regras do direito à dedução do IVA relativo a bens e serviços de utilização mista, importa relevar que o

legislador não só estabeleceu as regras e métodos para a operacionalização e com que extensão tal dedução pode ter lugar, em conformidade com o artigo 23º do CIVA, como igualmente fez prever o legislador nos artigos 24º e seguintes do CIVA, o regime a observar quanto às regularizações a efetuar em matéria desse mesmo regime de direito à dedução durante o período de utilização dos bens utilizados transversalmente para o exercício de operações ativas que conferem e que não conferem o direito à dedução.

Assim, se por força de a Requerente ter passado a exercer atividades que conferiam e que não conferiam direito à dedução, esta ter ficado vinculada, atento o disposto no artigo 23º do CIVA, a efetuar um ajustamento ou regularização inicial quanto ao IVA previamente deduzido sobre tais bens utilizados indistintamente para as atividades supra caracterizadas, resulta igualmente que a Requerente, em razão da natureza dos bens e respetivo período de utilização dos bens legalmente previsto, ficou similarmente adstrita ao cumprimento do regime do artigo 24º do CIVA, cujo teor se passa a citar:

Artigo 24.º

Regularizações das deduções relativas a bens do activo imobilizado

1 - São regularizadas anualmente as deduções efectuadas quanto a bens não imóveis do activo imobilizado se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano do início da utilização do bem e em cada um dos quatro anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano de aquisição houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.

2 - São também regularizadas anualmente as deduções efectuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano de ocupação do bem e em cada um dos 19 anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano da aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.

- Para a regularização das deduções relativas a bens do activo imobilizado, a que se referem os números anteriores, procede-se do seguinte modo:

a) No final do ano em que se iniciou a utilização ou ocupação e de cada um dos 4 ou 19 anos civis seguintes àquele, consoante o caso, calcula-se o montante da dedução que teria lugar na hipótese de a

aquisição ou conclusão das obras em bens imóveis se ter verificado no ano em consideração, de acordo com a percentagem definitiva desse mesmo ano;

b) O montante assim obtido é subtraído à dedução efectuada no ano em que teve lugar a aquisição ou ao somatório das deduções efectuadas até ao ano da conclusão das obras em bens imóveis;

c) A diferença positiva ou negativa divide-se por 5 ou por 20, conforme o caso, sendo o resultado a quantia a pagar ou a dedução complementar a efectuar no respectivo ano.

4 - No caso de sujeitos passivos que determinem o direito à dedução nos termos do n.º 2 do artigo 23.º, a regularização das deduções relativas aos bens referidos nos n.os 1 e 2 tem lugar quando a diferença entre a afectação real do bem no ano do início da sua utilização e em cada um dos 4 ou 19 anos civis posteriores, respectivamente, representar uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a (euro) 250, sendo aplicável o método de cálculo previsto no número anterior, com as devidas adaptações.

5 - Nos casos de transmissões de bens do activo immobilizado durante o período de regularização, esta é efectuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido, considerando-se que tais bens estão afectos a uma actividade totalmente tributada no ano em que se verifica a transmissão e nos restantes até ao esgotamento do prazo de regularização. Se, porém, a transmissão for isenta de imposto, nos termos dos n.os 30) ou 32) do artigo 9.º, considera-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, devendo no primeiro caso efectuar-se a regularização respectiva.

6 - A regularização prevista no número anterior é também aplicável, considerando-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando:

a) O sujeito passivo, devido a alteração da actividade exercida ou por imposição legal, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução;

b) O sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do artigo 12.º ou nos n.os 3 e 4 do artigo 55.º;

c) O imóvel passe a ser objecto de uma locação isenta nos termos do n.º 29) do artigo 9.º

7 - As regularizações previstas nos n.os 3 e 4 não são aplicáveis aos bens do activo immobilizado de valor unitário inferior a (euro) 2500 nem aos que, nos termos do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, tenham um período de vida útil inferior a cinco anos.

8 - As regularizações previstas nos números anteriores deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.

A respeito do regime de regularizações aqui citado, não podemos deixar de aqui secundar, pela sua clareza, o postulado por José Xavier de Basto e Maria Odete Oliveira ⁹

“Da disciplina do artigo 24º— Regularizações das deduções relativas a bens do activo imobilizado, nos seus quatro primeiros números, deve concluir-se que a obrigação abrange apenas os sujeitos passivos com direito a dedução parcial, dada a referência expressa no texto legal às regras de “percentagem de dedução” e de “afecção real”, numa remissão incontestável para o regime do artigo 23º — Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista.

Englobaram-se pois nesses primeiros números do artigo 24º os ajustamentos a operar ao longo do período de vida IVA do bem, sempre que se registre uma variação (igual ou superior a cinco pontos percentuais) na percentagem geral de dedução (método da percentagem de dedução ou pro rata) ou na intensidade do uso de bens em operações com direito a dedução e operações sem direito a dedução (método da afectação real), neste caso quando a diferença entre a afectação real do bem no ano do início da sua utilização e em cada um dos 4 ou 19 anos civis posteriores, respectivamente, representar uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a € 250.”

Decorre assim do artigo 24º do CIVA, atento o disposto nos artigos 187º a 191º da Diretiva IVA, o estabelecimento de um procedimento visando calcular eventuais ajustamentos a efetuar à dedução de imposto efetuada, ajustamentos a terem lugar anualmente em função da natureza dos bens imóveis / não imóveis, sempre que tenham lugar alterações no exercício da atividade que desaguem num *quantum* do imposto passível de dedução distinto daquele que foi inicialmente deduzido, aquando da ocupação / início de utilização dos bens em causa, de molde a assim se assegurar que o direito à dedução se compagina, de forma precisa e rigorosa, ao longo do período de ajustamento dos bens, de 20 ou 5 anos, conforme legalmente definido no n.º 2 e 1, respetivamente, nos termos do n.º 4, de forma a lograr o apuramento real e atual daquela que é a efetiva utilização dos bens na atividade do sujeito passivo ao longo do período de utilização legalmente estabelecido para tais bens.

Ora, no caso da ora Requerente, estando-se perante um sujeito passivo misto que pratica operações ativas que indistintamente conferem e não conferem o direito à dedução com base

⁹ Problemas de aplicação das regras de regularização das deduções de IVA, in De Legibus - Revista De Direito Da Universidade Lusófona Lisboa, n. 1

ou a partir de um mesmo acervo de ativos fixos tangíveis, não poderá esta deixar de se encontrar abrangida por tal regime de ajustamentos ou regularizações a que se refere o artigo 24º do CIVA.

Mas, ao contrário do defendido pela Requerente, não se vislumbra que no caso fosse aplicável qualquer ajustamento anualizado, tal qual decorre das regras do preceito em apreço.

Na verdade, a AT procedeu à correção do ajustamento inicial do direito à dedução do imposto, por força da afetação dos bens e início de atividade da Requerente com recurso a esses mesmos bens, em obediência ao artigo 23º do CIVA, conforme se deixou já melhor explanado, o que implica a sujeição da Requerente às regras de regularização subsequentes nos termos do artigo 24º do CIVA, caso se verifiquem desvios face a tal ajustamento inicial efetuado sob a égide das regras de dedução do artigo 23º do CIVA .

Ora, no caso em apreciação, não obstante a sujeição ao regime das regularizações subsequentes do artigo 24º do CIVA, enquanto «sujeito passivo misto», não resulta da matéria probatória destes autos que a Requerente tenha alterado, desde o início do exercício de operações ativas, que corresponde ao início da atividade com recurso aos bens sobre os quais esta havia deduzido integralmente o imposto suportado, tenha alterado o critério objetivo por esta adotado fundado na área alocada à atividade que confere direito à dedução – hotelaria (91,01%) - e à atividade que não confere esse mesmo direito - área da saúde e terapêutica (8,99%).

De onde, sem prejuízo da aplicabilidade do regime decorrente do artigo 24º do CIVA, não se detetaram no âmbito inspetivo, nem nada foi alegado em tal sentido pela Requerente que permita concluir pela verificação dos requisitos que de tal normativo dimanam e que devessem conduzir a qualquer regularização nos termos desta norma.

Ou seja, a Requerente, no domínio do exercício da sua atividade, não alterou a intensidade de utilização dos bens no âmbito do qual foi efetuada a correção no PIT, isto é, terá mantido nos subsequentes anos a chave de partição (91,01% / 8,99%) adotada e que a AT aceitou como correta.

Assim mesmo, não se verificando o diferencial [«entre a afectação real do bem no ano do início da sua utilização e em cada um dos 4 ou 19 anos civis posteriores, respectivamente, representar uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a (euro) 250, sendo aplicável o método de cálculo previsto no número anterior, com as devidas adaptações.»] a que alude o n.º 4 do artigo 24º do CIVA, por inexistência de modificações aos termos em que a Requerente exerce a sua atividade que pudessem conduzir à alteração do critério objetivo adotado pela Requerente, inviabilizada sempre estaria a hipótese de aplicação em concreto da regularização anual a levar a efeito nos termos do n.º 3.

De resto, da leitura do RIT – ponto V.2.1. - resulta seguro que a correção cuja legalidade ora se aprecia, foi operada com fundamento no regime da dedução dos «sujeitos passivos mistos» em obediência ao artigo 23º do CIVA e não por aplicação do regime de regularização subsequente a que se refere o artigo 24º do CIVA.

Não tendo sido no RIT aplicado, para efeitos da correção em apreciação, qualquer regularização (subsequente) anual prevista no artigo 24º por não subsunção da factualidade ao seu n.º 4, prejudicada está a aventada hipótese de violação por banda da AT da violação do n.º 3, por incorreta quantificação de tal suposta regularização anualizada.

Deste modo, não tendo aplicação (nem tendo sido aplicada) *in casu* a regularização subsequente anualizada a que respeita o artigo 24º do CIVA, por inexistência de qualquer alteração no domínio do exercício da atividade e da respetiva intensidade com que os bens em causa são utilizados para a finalidade de operações que conferem e que não conferem direito à dedução que pudessem conduzir ao recálculo do critério objetivo adotado pela Requerente em matéria de afetação real, não pode deixar a pretensa ilegalidade, por invocada violação do cálculo a que se refere a a al. c) do n.º 3 do artigo 24º do CIVA, deixar de improceder

g) Da violação do direito de participação:

Invoca a Requerente ainda e por último, verificar-se violação do direito de participação quanto à decisão final do PIT, dado o projeto de relatório ter sido objeto de alteração substancial, por via de uma nova qualificação fáctica e jurídica dos elementos recolhidos no âmbito inspetivo, concluindo que ante tal circunstancialismo, não poderia a Requerente deixar de se pronunciar, antes da tomada da decisão de correção inspetiva externalizada pelo relatório final.

Vejamos, antes de mais, o quadro jurídico-tributário aplicável à questão aduzida pela Requerente, aqui se deixando citados os artigos 60º do RCPITA e bem assim da LGT:

Artigo 60.º - Audição prévia

1 - Caso os atos de inspeção possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação.

2 - A notificação deve fixar um prazo entre 15 e 25 dias para a entidade inspecionada se pronunciar sobre o referido projeto de conclusões, devendo o prazo, no caso de incluir a aplicação da cláusula geral antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, ser de 30 dias.

3 - A entidade inspecionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente, sendo neste caso as suas declarações reduzidas a termo.

Artigo 60.º

Princípio da participação

1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

2 - É dispensada a audição:

- a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;*
- b) No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.*

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.

7 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

Do cotejo dos normativos supra vindos de citar é possível concluir, sem margem para dúvidas interpretações, que à Requerente lhe assistia o direito de, nos termos do n.º 1 do artigo 60º do RCPITA e da al. e) do n.º 1 do artigo 60º da LGT, ser ouvida antes da tomada de qualquer decisão em sede do PIT em apreço, o que no caso passaria pela notificação desta do teor do projeto de relatório de inspeção.

Como decorre da matéria de facto dada por provada, tal direito foi efetivamente conferido à Requerente, tendo, ademais, esta vindo a exercer esse mesmo direito, expondo a argumentação que em sua perspetiva justificava entendimento oposto à intenção corretiva decorrente do projeto de relatório notificado.

Entende ainda assim a Requerente que, em face do teor do relatório final inspetivo (RIT), não podia deixar a AT de proceder a nova notificação para efeitos de participação daquela na decisão inspetiva, fundada na circunstância da diferente qualificação fáctica e jurídica que decorreu do RIT.

Ora, lido e analisado o teor do RIT, resulta objetivamente que tal circunstancialismo não teve lugar no caso em apreciação.

Senão vejamos,

A AT, em sede de projeto de relatório veio, no que à correção cuja legalidade nestes autos é colocada em crise - *V.2.1. Correção a deduções efetuadas em períodos anteriores* – a fundar a mesma na argumentação expressa não só em tal concreto ponto vindo de identificar, como

igualmente em V.2., aí procedendo ao enquadramento factual e jurídico dos denominados sujeitos passivos mistos.

Ora, do teor de tais referidos pontos do projeto de relatório é possível concluir que a AT assentou a correção que aqui nos atém, nos termos da disciplina constante do artigo 23º do CIVA, tendo-se socorrido para efeito da quantificação de tal correção nos elementos factuais constantes do «Anexo 1» ao referido projeto e do critério objetivo dado a conhecer pela Requerente no decurso do PIT.

Se tal resulta uma realidade isenta de dissídio, não resulta diferentemente que, uma vez notificada a Requerente e por esta exercido o respetivo direito de audição, a AT veio, efetivamente, a manter incólume ou intactos os termos da correção anteriormente projetada, quer no que à quantificação diz respeito, quer no que à fundamentação de facto e de direito concerne.

Bastando para tal conclusão constatar na integral manutenção do teor dos pontos V.2. e V.2.1. do RIT, dos quais consta a reprodução *ipsis verbis* do teor da fundamentação da correção posta em crise, a qual transitou do projeto de relatório para a redação do RIT.

Não se olvida a referência efetuada pela AT no âmbito do RIT, a fls. 115, a propósito da apreciação do direito de audição da Requerente, ao disposto no artigo 24º do CIVA, mas tal referência não pode deixar de ser lida em conjugação com os termos e fundamentação (ao abrigo do artigo 23º do CIVA) que ficou expressa nesse mesmo RIT e a qual, repete-se, transitou integralmente do projeto para aquele.

De resto, a menção efetuada ao subsequente artigo 24º do CIVA justifica-se plenamente à luz do específico regime dos denominados «sujeitos passivos mistos» e para cuja fundamentação - constante da al. f) da presente decisão - aqui remetemos, regime legal esse ao qual a Requerente deve obediência em razão da utilização de bens indistintamente afetos a operações ativas que conferem e que não conferem direito à dedução.

Situação distinta à ora em análise sendo a que hipoteticamente decorreria do carreamento de nova factualidade tida em conta para o PIT após a notificação do projeto de relatório, o que a ter ocorrido obrigaria, inelutavelmente, a nova notificação da Requerente para efeitos de exercício do direito de participação, conforme vem sendo de há muito entendimento da jurisprudência dos tribunais superiores¹⁰ – “*A audiência prévia tem por escopo a participação dos contribuintes nas decisões que lhes dizem respeito, permitindo-lhes que se pronunciem, incidindo essa pronúncia sobre todas as matérias de facto e de direito que no procedimento estejam em causa. Por isso, mesmo que o contribuinte tenha já sido ouvido no procedimento, se justifica uma segunda audiência sempre que haja factos novos, sobre os quais ainda não tenha tido oportunidade de se manifestar, quer esses factos possam ser-lhe favoráveis, quer desfavoráveis.*”, sob pena de preterição de formalidade essencial.

Não sendo esse o caso dos autos, face à ausência de carreamento de factos novos em que a correção objeto de dissídio se tenha fundado (nem sequer de uma diferente qualificação jurídica), não se vislumbra como estivesse a Requerida vinculada, atento o quadro legal exposto, a notificar de novo a Requerente, previamente ao RIT, para efeitos do exercício do direito de audição, pelo que não pode também a causa de pedir em apreciação merecer provimento.

5. DECISÃO:

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

¹⁰ Veja-se, a título de exemplo, o expendido no processo n.º 00305/07.0BEMDL, de 14.07.2020, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, disponível em www.dgsi.pt

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, assim mantendo na ordem jurídica o ato tributário de liquidação de IVA objeto destes autos**
- b) Condenar a Requerente ao pagamento das custas, face ao decaimento obtido com a presente decisão, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.**

Fixa-se o valor do processo em €40.082,77 (quarenta mil, oitenta e dois euros e setenta e sete centimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se esta decisão arbitral às partes e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 31 de janeiro de 2025.

O Árbitro

Luís Sequeira

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.